

ОСОБЛИВОСТІ СТОРНУВАЛЬНИХ ЗАПИСІВ В УКРАЇНСЬКОМУ ТА ЗАРУБІЖНОМУ БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У статті розкрито сутність; наведено методи сторнувальних записів; розглянуто їх особливості у вітчизняній та зарубіжній теорії бухгалтерського обліку.

Ключові слова: облік, сторнувальний запис, зворотні проведення, червоне сторно

В статье раскрыто сущность; наведено методы сторнировочных записей; рассмотрено их особенности в отечественной и зарубежной теории бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учет, сторнировочная запись, обратные проводки, красное сторно

The article reveals the idea of storno methods and its peculiarities in international and Ukrainian accounting theory.

Keywords: accounting, stornuvalnyu record, holding back, red cancellation

Постановка проблеми. Чинна нормативна база бухгалтерського обліку щодо виправлення помилок обмежується лише Методрекомедаціями №356 (пункт 9 присвячено виправленню помилок в облікових регістрах, де пропонується спосіб сторно) та П(С)БО №6 (пункт 4,5 та підпункт 20.1). При цьому зазначені норми стандарту стосуються не помилок взагалі, а лише тих помилок, які:

- по-перше, були допущені під час складання фінансових звітів за попередні роки;
- по-друге, вплинули на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Насправді П(С)БО №6 приділяє увагу не помилкам, а змінам у фінансовій звітності, причому незалежно від того, з якої причини ці зміни вносяться. І виправлення помилок П(С)БО №6 розглядає лише як одну з причин змін у звітності поряд з іншими причинами. Отже, П(С)БО №6 не поширюється на такі помилки, які відповідають хоча б одній з таких умов: помилку допущено та виявлено в одному звітному році; виправлення помилки не потребує внесення змін до звітності; виправлення помилки не впливає на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Таким чином, П(С)БО №6 не варто розглядати як інструкцію з виправлення помилок. Цей стандарт допомагає розібратися лише з певною категорією помилок.

Аналіз останніх досліджень та публікацій переконує в тому, що метод сторно описується частково у нормативно-правовому забезпеченні України. Положення №88 лише рекомендує застосовувати його для виправлення помилок «в облікових регістрах за минулий звітний період», а Методрекомедації №356 – для виправлення «в облікових регістрах за

звітний рік» помилок, «що виявлені після записів підсумків облікових регістрів у Головну книгу», а також для виправлення «помилки минулих років». На відміну від нормативного забезпечення дослідники бухгалтерського обліку розглядають методи виправлення помилкових записів, один з яких є метод «червоного сторно». Проте, варто зазначити, що в економічній літературі методи сторнувальних записів розкриті поверхово.

Постановка завдання. Тому метою даної статті є з'ясування сутності та методів сторнувальних записів у вітчизняній та зарубіжній теорії бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Особливістю техніки бухгалтерського обліку було використання сторнувальних записів. Б. Волькенштейн звернув увагу на їх алгебраїчну природу, однак автор розумів сторно як виправлення [1, с.56-58]. П.І. Савічев підкреслив рівноправний характер сторнувальних і зворотних записів [2, с.36-39]. Йому суперечив М.С. Помазков, який відстоював традиційний погляд, згідно якого сторнувальні проводки можуть бути лише виправляючими [3, с.203].

Значний внесок в теоретичне обґрунтування методу зробив А.А. Беретті відомий як автор методу «кольорового проводу», що до нас дійшов під назвою «червоне сторно». Дослідник досить зрозуміло пояснив особливість даного методу: "... для виправлення помилки ... в хронологічній книзі записуємо статтю, неправильно відображену, в повній мірі ..., але не чорними чорнилами, а червоними, потім за цим кольоровим записом складаємо уже звичайними чорними чорнилами ... статтю так, як вона повинна бути відображена. Таким чином, червоний запис отримує характер статті від'ємної ..., потім, червона стаття хронологічної книги попадає в систематичну в дебет одного рахунку і в кредит іншого, саме в тих рахунках, в яких виникла помилка – і, як стаття від'ємна, повністю анулює її; потім, запис в хронологічній книзі На цей раз правильна проводка розноситься в систематичну книгу чорними чорнилами в звичайному порядку" [4, с.145-146]. В сучасній літературі не знайдено суттєвих змін в описанні методу, викладеного Беретті.

Але історія виникнення даного методу трактується ще із американської форми подвійної бухгалтерії. Спочатку для обліку з дебетовими і кредитовими записами відводилась одна графа, в якій дебетові суми проставлялися чорними, а кредитові червоними чорнилами. При підбиванні підсумків по кожному рахунку із підсумків чорних сум вираховувалися червоні. В подальшій обліковій практиці розширились межі цього технічного прийому, кожний рахунок був наділений лише однією графою, при якому в активних рахунках кредитування, а в пасивних дебетування, здійснювалось червоними цифрами. Звідси, як в активних, так і пасивних рахунках чорним числам при підрахунку сальдо присвоювалось додатне значення, а червоним числам – від'ємне.

Тому в бухгалтерському обліку зародилось розуміння про червоні числа, що мають від'ємне значення по відношенню до додатних, чорним

числам. В порядку систематизації і аналізу сторнувальних записів розглянемо наступні варіанти виправлення помилкових записів з використанням червоних чисел:

1) метод червоного сторно поділяється на часткове сторно і повне сторно. Цей поділ спричинено тим, що з допомогою часткового і повного сторно виправляються принципово різні помилки. Метод повного червоного сторно використовується в тих випадках, коли сторнується не неправильна, а зайва проводка (операція, що не відбулася; помилково відображена двічі сума тощо), при цьому виправлення обмежується лише однією червоною статтею, запис якою і анулює непотрібну проводку [7, с. 160-165; 11, с. 262-269]. «Червоне сторно» (повне) полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно в тій самій кореспонденції рахунків, що й помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. При підбитті підсумків суми, записані червоним кольором, віднімаються. Цим і досягається основна ціль червоного сторно – знищувати (анулювати) неправильний запис. Якщо при підрахунку підсумків сума відображена двічі, то перший раз плюс (чорна стаття), а другий раз мінус (червона стаття), робить рівною нулю (знищується). Даний спосіб використовується для виправлення помилкових записів в облікових регістрах за минулий звітний період.

Наприклад, якщо було встановлено, що матеріали списані раніше на основне виробництво, а фактично відпущено для адміністративних потреб, то операцію належить відобразити наступним чином:

Дт «Виробничі запаси» Кт		Дт «Виробництво» Кт	
	1) 12500	1) 12500	
	Запис операції у помилковій кореспонденції		
	2) 12500	2) 12500	
	Виправлення помилки		
	3) 12500		
		Дт «Адміністративні витрати» Кт	
		3) 12500	
	Запис операції у правильній кореспонденції		

Отже, виправлення помилок в облікових записах способом «червоне сторно» (повне) здійснюють за два робочих прийоми: 1) анулюють неправильний попередній запис, повторюючи його суму і кореспондуючі рахунки червоним чорнилом (від'ємний запис); 2) складають правильну проводку на рахунках звичайним чорнилом (додатковий запис).

Метод часткового червоного сторно застосовується в тому випадку, якщо запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції рахунків, але в перебільшеній сумі. Тоді на суму різниці між помилково записаною

(перебільшеною) і правильною сумою роблять часткове сторно. Одночасно звичайним чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. В результаті одержують правильне відображення операції в обліку [8, с. 220-223].

Для більш повного розуміння даного методу розглянемо наступний приклад: відпущено паливо для загальновиробничих потреб на суму 3000 грн. Але помилково сума відображена 3800 грн.:

Дт «Паливо» Кт	Дт «Загальновиробничі витрати» Кт
1) 3800	1) 3800
2) 800	2) 800
Оборот – 3000	Оборот – 3000

Отже, виправлення помилки полягає в необхідності зменшення відображеної величини на суму помилки і тому обмежується лише одним сторнувальним записом на зайву суму. Для цього складають бухгалтерську довідку, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який послужив підставою для цього запису. Обороти на рахунках показують реальну вартість витраченого палива.

Метод червоного сторно в обліку завоював велике визнання. Один із вчених, а саме С.Ф. Глебов, писав: "... сторнувальна стаття в обліку відіграє таку ж важливу роль, як гумка в руках художника. Вона дозволяє бухгалтеру скласти економічно правильний і досить виправданий баланс, дає можливість поступово, шляхом виправлень, доводити свій баланс до ідеального стану. Вона дозволяє бухгалтеру бути справжнім художником своєї справи і давати досить досконалий і в усіх відношеннях бездоганий продукт своєї роботи" [5, с.58].

2) метод зворотних проведення з червоними числами, при якому виправлення помилок здійснюється шляхом: а) над сумою неправильної проводки здійснюється червоними чорнилами помітка «ст» що означає, «сторно». Одночасно виписується меморіальний ордер з зворотною кореспонденцією рахунків, цифри якого проставляються червоними чорнилами; б) зворотні проводки виписуються в меморіальних ордерах червоного кольору, а за відсутності заносяться в особливий меморіал виправляючих статей. Сторніровки записуються в відповідних облікових регістрах червоними чорнилами. Однак зворотні записи мають суттєвий недолік. Так, наприклад, Ф.Ф. Коньков писав: „Аналіз впливу на баланс таких статей показує, що вони виправляють лише сальдо рахунків, але при цьому призводять до завищення реальних оборотів по дебету і кредиту в однакових сумах. Це явище викривлення оборотів виникає тому що усі суми сумуються” [6, с.101].

3) метод чорного сторнувального рахунку і від’ємних чисел. При цьому варіанті в номенклатурі рахунків поточного обліку відкривається

особливий рахунок «сторно» (або рахунок виправлення оборотів, рахунок виправляючих проведення тощо). В виправляючих проводках для рахунку сторно даються чорні цифри, що мають додатне значення, а для тих рахунків, в яких анулюються помилкові записи – червоні цифри, що мають від’ємне значення. Наочне уявлення про особливості методу дає наступний практичний приклад: при отриманні грошових коштів в касу (950 грн.) від покупців, операція була зафіксована протилежно тому, що потрібно було б відобразити при правильній реєстрації господарської операції.

Виправляючи початкову помилкову проводку необхідно відобразити:

Дт «Каса» Кт		Дт «Розрахунки із покупцями» Кт	
4) 950	1) 950 2) 950	1) 950 3) 950	4) 950
Оборот - 950	Оборот - 950	Оборот - 950	Оборот - 950
Дт «Сторно» Кт			
2) 950		3) 950	
Оборот - 950		Оборот - 950	

З теоретичної точки зору розглянутий метод являє відомий інтерес в якості перехідної ланки, який пов’язує метод зворотних проведення з методом червоного сторно. Однак для практики обліку цей метод має обмежену цінність, оскільки він потребує додаткових записів по рахунку сторно і ускладнює роботу по складанню балансу.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що основним недоліком зворотних проведення є застосування принципу облікового додавання, що не характерний для методів червоного сторно та чорного сторнувального рахунку і від’ємних чисел. Для них допустимим є принцип облікового вирахунку, суть якого полягає в наступному: при підрахунку підсумків позначені суми вираховуються; сторнувальні проведення завжди мають ту облікову номенклатуру, що й помилково складенні; зовнішнє виділення сторнувальних проведення досягалось написанням їх червоним чорнилом.

Помилка в записах бухгалтерського обліку, яка допущена в попередніх роках і суттєво вплинула на показники фінансової звітності, потребує коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року (якщо помилка вплинула на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного року), а також відображення ретроспективної інформації у фінансовій звітності. У примітках до фінансових звітів слід розкрити таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

- 1) зміст і суму помилки;
- 2) статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- 3) факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

Фінансові звіти не відповідають МСФЗ, якщо вони містять або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Помилки попереднього періоду слід виправляти ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом: перерахування порівнювальних сум за відображений попередній період, в якому відбулася помилка або перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за самий перший з відображених попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з відображених попередніх періодів.

Для виправлення помилок минулих періодів, як і для змін облікової політики, у фінансовій звітності передбачено окремий рядок: суму коригування, яка становить суму помилки за мінусом податку на прибуток, вказують у рядку 030 графі 8 Звіту про власний капітал [10].

В сучасній системі бухгалтерського обліку не прийнято використовувати від'ємні числа (бухгалтер не використовує знак мінус). Від'ємні числа в сторнувальних записах фіксуються червоним кольором або обводяться квадратом. В британо-американському обліку від'ємні числа записуються в круглих дужках. На сьогодні таких способом позначають від'ємні числа російські бухгалтери.

В зарубіжній теорії бухгалтерського обліку замість методу червоного сторно використовують метод переведення рахунку. Про нього не згадується ні в одному нормативному акті. Але й заборони на його застосування теж немає. Тому ті бухгалтери, які віддають перевагу використанню найбільш раціональних прийомів роботи, можуть сміливо застосовувати саме його як альтернативу методу «сторно». Але при цьому не варто відмовлятися від оформлення бухгалтерської довідки, адже саме вона дозволить зафіксувати та зберегти інформацію про проведену операцію.

Висновки. Отже, головною перевагою червоного сторно є те, що помилковий запис повністю анулюється, а в новій зберігається правильна кореспонденція рахунків. Крім того, сторнувальні записи забезпечують правильне відображення оборотів на рахунках, правильну кореспонденцію між ними й економічну сутність відображених операцій. Тому вони використовуються не лише для виправлення помилкових записів, а й для уточнення дебетових і кредитових оборотів окремих рахунків.

Список використаної літератури

1. Волькенштейн Б.// Весник счетоводства. [Текст] – 1924. - №5-8. - с.56-58.
2. Савичев П.И. // Бухгалтерский учет. [Текст] – 1948. - №9. - с.36-39.
3. Помазков Н.С. Сторнировочные записи и их роль в счетном оформлении хозяйственных процессов. [Текст] – М., 1947. - 203 с.
4. Беретти А. Способ цветного провода «Счетоводство». [Текст] – М., 1889.
5. Глебов С.Ф. Шахматный баланс и сторнировочный метод учета. [Текст] – М.: 3-я типо-лит. Транспечати, 1927. – 101 с.

6. Коньков Ф.Ф. Сторнировочные статьи в балансах «Счетоводство». [Текст] – М., 1923.
7. Василенко П.Н. Курс бухгалтерського учета. [Текст] – М.: В/О “Союзоргучет” Редакционно-издательское управление, 1938. – 544 с.
8. Грабова Н.Н. Теория бухгалтерського учета. [Текст] – Издательское объединение “Вища школа”, 1973. – 344 с.
9. Журавель Г.П. Теорії бухгалтерського обліку: студії: монографія. [Текст] – Т.: Економічна думка, 2008. – 400 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 06 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: затв. наказом Мінфіну України від 28.05.99р. № 137 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.99 р. № 392/3685.
11. Татур С.К. Теория бухгалтерського учета. [Текст] – М.: Типография “Известий Советов депутатов трудящихся СССР” имени И.И. Скворцова-Степанова, 1952. – 312 с.