

**ГОДОВАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ:
СОСТАВЛЯЕМ БЕЗ ОШИБОК**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

Общие требования к бухгалтерской отчетности

Все организации (включая микро- и малые предприятия) должны вести бухгалтерский учет (ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). И все организации, ведущие бухгалтерский учет, обязаны составлять по итогам года бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п. 3 ст. 13 закона №402-ФЗ).

Вправе не вести бухучет и, соответственно, не составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность:

- индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, которые ведут учет доходов, расходов, иных объектов налогообложения или физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности, в соответствии с налоговым законодательством;
- находящиеся на территории России филиалы, представительства и иные структурные подразделения иностранных организаций, которые ведут учет доходов, расходов или иных объектов налогообложения в соответствии с налоговым законодательством РФ.

Порядок составления и представления бухгалтерской отчетности организации регламентируют:

- Федеральный закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- Приказ Минфина России от 02.07.2010г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Общие требования к бухгалтерской отчетности организации (ПБУ 4/99):

1. Достоверность отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление информации о финансовом положении организации, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

Достоверность бухгалтерской отчетности подтверждается подписями уполномоченных лиц.

2. Полезность информации, представленной в отчетности: уместность, надежность, сравнимость.

3. Полнота информации, представленной в отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений организации, независимо от места их нахождения.

Если информации, отраженной в стандартных формах отчетности, недостаточно для формирования полного представления о финансовом состоянии организации, необходимо включить в отчетность дополнительные показатели и пояснения.

4. Существенность информации, представленной в отчетности.

В отчетности должны детализироваться показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, которые влияют на оценку финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели, информация о которых в отдельности незначительна, приводятся общей суммой с раскрытием в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах.

5. Нейтральность отчетности, то есть исключение возможности включения в отчетность информации, отобранной или сгруппированной в интересах каких-либо отдельных групп пользователей.

6. Последовательность представления информации в отчетности.

Сведения о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности представляются по утвержденным формам, которые последовательно применяются от одного отчетного периода к другому.

По каждому числовому показателю приводится информация за отчетный и предшествующие периоды: по балансу - за отчетный и два предшествующих года, по отчету о финансовых результатах – за отчетный и предшествующий год. Исключение – вновь созданные организации, у которых значения прошлых лет отсутствуют.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период (например, в случае изменения учетной политики или исправлении существенных ошибок прошлых лет), то данные предшествующих периодов подлежат корректировке (ретроспективному пересчету) по правилам, установленным ПБУ 4/99. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерской отчетности с указанием ее причин.

Состав бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность по итогам 2023 года составляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н (в редакции Приказа Минфина России от 19.04.2019).

Для всех организаций, кроме имеющих право на упрощенный бухучет и отчетность, годовая бухгалтерская отчетность включает следующие обязательные формы:

- Бухгалтерский баланс (Приложение № 1 к Приказу № 66н);
- Отчет о финансовых результатах (Приложение № 1 к Приказу № 66н);
- Приложения (пояснения) к балансу и отчету о финансовых результатах (Приложение № 2 к Приказу № 66н):
 - отчет об изменениях капитала;
 - отчет о движении денежных средств.
- Отчет о целевом использовании средств (Приложение № 2.1 к Приказу № 66н). Данная форма отчетности обязательна для некоммерческих организаций. Прочие организации заполняют этот отчет только при наличии целевого финансирования.
- Пояснения (приложения) в табличной или текстовой форме для раскрытия сведений об учетной политике организации и предоставления пользователям отчетности других данных, которые необходимы для реальной оценки финансового состояния организации. Пример табличной формы пояснений приведен в Приложении №3 к Приказу № 66н.

Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, не входит в состав бухгалтерской отчетности. Но организации, которые подлежат обязательному аудиту, обязаны не только представить аудиторское заключение вместе с отчетностью, но и раскрыть в отчетности данные об аудиторской организации (эти сведения указываются в заголовочной части бухгалтерского баланса).

Организация обязана получить аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, если это установлено:

- федеральными законами, регламентирующими деятельность в отдельных сферах. В частности:
 - публичные акционерные общества (Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ);
 - застройщики (Федеральный закон от 30.12.2004 N 214-ФЗ);
 - туроператоры при общей цене туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год более 400 млн. руб. (Федеральный закон от 24.11.1996 N 132-ФЗ);
 - организации, представляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность (Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»);
 - ряд других организаций;
- или Федеральным законом от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

В соответствии со статьей 5 закона "Об аудиторской деятельности" обязаны подтверждать достоверность финансовой отчетности все организации при наличии хотя бы одного из условий:

- а) доход от предпринимательской деятельности, рассчитанный в порядке, установленном налоговым законодательством, за год, непосредственно предшествовавший отчетному, превышает 800 млн. руб.;
- б) сумма активов бухгалтерского баланса на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному, составляет более 400 млн. руб.

Кроме того, независимо от финансовых показателей, подлежат обязательному аудиту по закону «Об аудиторской деятельности»:

- 1) организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также эмитенты ценных бумаг, которые обязаны раскрывать информацию в соответствии с законом от 22.04.1996г. № 39-ФЗ;
- 2) профессиональные участники рынка ценных бумаг и бюро кредитных историй;
- 3) организации в форме фондов, если поступления имущества и денежных средств за год, непосредственно предшествовавший отчетному, превышают 3 млн. руб.
- 4) акционерные общества, акции которых находятся в собственности РФ, субъекта РФ или муниципального образования.

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» разрешает организациям при определенных условиях вести бухгалтерский учет в упрощенном виде и составлять по итогам года упрощенную бухгалтерскую отчетность. Такие упрощения в учете и отчетности вправе использовать (ст. 6 закона от 06.12.2011 №402-ФЗ):

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, имеющие статус участников проекта "Сколково".

При этом не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

- организации, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательному аудиту,
- жилищные и жилищно-строительные кооперативы,
- микрофинансовые организации,
- коллегии адвокатов, юридические консультации, адвокатские и нотариальные палаты,
- НКО, включенные в реестр выполняющих функции иностранного агента.

Организации, применяющие упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, вправе формировать бухгалтерскую отчетность в упрощенном порядке (п. 6 Приказа Минфина России от 02.07.2010г. № 66н).

В состав упрощенной отчетности включаются:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет о целевом использовании средств.

Включать в упрощенную бухгалтерскую отчетность приложения к балансу и отчету о финансовых результатах необходимо, только если требуется раскрыть информацию о существенных показателях, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности.

Формы упрощенной бухгалтерской отчетности приведены в Приложении № 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010г. № 66н. Они содержат укрупненные показатели по группам статей, без детализации показателей по статьям.

Общие правила оформления бухгалтерской отчетности

- Бухгалтерская отчетность составляется в валюте Российской Федерации. Стоимость объектов бухучета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по правилам ПБУ 3/2006.
- В табличных формах отчетности числовые показатели следует указывать в тысячах рублей без десятичных знаков (приложения №№1-3, 5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010г. № 66н).
- Показатели, характеризующие активы, обязательства, доходы и расходы, приводятся в бухгалтерской отчетности в классификации и оценке, установленной нормативными документами бухгалтерского учета.
- Детализация показателей по статьям отчетности определяется организацией самостоятельно исходя из существенности данной информации для пользователей отчетности.
- В упрощенной бухгалтерской отчетности показатели могут представляться по группам статей, без детализации.
- В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен ФСБУ.
- Стоимостные показатели, характеризующие активы и обязательства, приводятся в отчетности за вычетом регулирующих величин, что раскрывается в пояснительной записке.

Типичные ошибки в бухгалтерской отчетности

Ошибки, связанные с нарушением порядка бухгалтерского учета:

1. Отсутствие инвентаризации активов и обязательств.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно должна быть проведена инвентаризация имущества и обязательств, за исключением имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года (п. 3 ст. 11 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н).

2. Нарушение порядка классификации и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленного ФСБУ (ПБУ).

Все показатели, характеризующие активы, обязательства, доходы и расходы, приводятся в бухгалтерской отчетности в классификации и оценке, установленной нормативными документами бухгалтерского учета, в частности, федеральными стандартами бухгалтерского учета запасов (ФСБУ 5/2019), основных средств (ФСБУ 26/2020, ФСБУ 6/2020) и аренды (ФСБУ 25/2018).

3. Отсутствие резервов по обесценению запасов, основных средств, финансовых вложений.

Активы должны отражаться в балансе с учетом обесценения (п. 28, п. 29 ФСБУ 5/2018, п. 25 ФСБУ 6/2020, п. 17.2 ФСБУ 26/2020). Проверка на обесценение и отражение этих операций в бухгалтерском учете должна осуществляться в соответствии с порядком, установленным МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Организация, применяющая упрощенный бухгалтерский учет, вправе не проводить проверку на обесценение запасов, установив это учетной политикой. Отказ от проверки на обесценение необходимо привести в пояснениях к отчетности.

4. Отсутствие (неполнота, некорректный расчет) оценочных обязательств (ПБУ 8/2010).

5. Отсутствие или некорректный расчет резерва по сомнительным долгам.

Показатели баланса должны отражаться в нетто - оценке (п. 34 ПБУ 4/99). Поэтому дебиторская задолженность за отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги), приводится в балансе за вычетом суммы резерва по сомнительным долгам. Информацию о сумме резерва по сомнительным долгам следует раскрыть в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах.

6. Некорректное отражение в бухгалтерском учете и отчетности штрафов и пени, начисленных по результатам налоговых проверок налога на прибыль («Рекомендации по проведению аудита за 2016г.», разд. «Отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций», Приложение к Письму Минфина от 28.12.2016 N 07-04-09/78875).

Ошибки в заполнении форм годовой бухгалтерской отчетности:

1. Отсутствие взаимосвязки между показателями форм бухгалтерской отчетности.

Проверить взаимосвязку показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств и других приложений к бухгалтерской отчетности можно по контрольным соотношениям, приведенным в письмах ФНС от 31.07.2019 № БА-4-1/15052@ и от 10.03.2020 № ВД-4-1/4134@ (с учетом возможности округления показателей при переводе из рублей в тысячи рублей в диапазоне +/- 4).

2. Отсутствие детализации существенных показателей по статьям отчетности.

При этом существенность определяется не только стоимостью объекта, но и его важностью для деятельности организации.

3. Некорректное (свернутое) раскрытие дебиторской и кредиторской задолженности.

Информация о дебиторской и кредиторской задолженности должна отражаться в активе и пассиве баланса в развернутом виде даже в рамках расчетов с одним контрагентом.

4. Отсутствие реклассификации дебиторской и кредиторской задолженности по сроку погашения.

Пересмотр и реклассификацию дебиторской и кредиторской задолженности по сроку погашения (более 12 месяцев / не более 12 месяцев) необходимо производить на каждую отчетную дату.

5. Отсутствие ретроспективных корректировок отчетности и пояснений при исправлении существенных ошибок прошлых лет.

6. Отсутствие пояснений (неполные пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Требования к содержанию Пояснений приведены в разделе VI ПБУ 4/99. Данные в пояснениях нужно привести как минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99).

В Рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год (Приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 N 07-04-09/126152) Минфин отмечает, что в 2023г. на деятельность и бухгалтерскую отчетность организаций продолжает оказывать существенное влияние комплекс факторов экономического и иного характера. Значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Примеры перечня таких событий и условий приведены в письмах Минфина России от 23.12.2022 N 07-04-09/126779, от 26.12.2023 N 07-04-09/126152.

Подготовка к годовой отчетности: инвентаризация

В 2024г. порядок проведения инвентаризации регулируют Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. № 49) и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н).

Новый ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (утв. Приказом Минфина России от 13.01.2023 N 4н) обязателен к применению с 1 апреля 2025 года. Но организация может принять решение о применении данного Стандарта досрочно, указав это в учетной политике.

Основные изменения в порядке проведения годовой инвентаризации по правилам ФСБУ 28/2023:

- Можно не создавать инвентаризационную комиссию, если в штате организации не более двух человек (пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023). Эти работники проводят инвентаризацию без создания инвентаризационной комиссии.

- Инвентаризация может быть проведена в отсутствие менее чем 1/5 членов комиссии. (п. 21 ФСБУ 28/2023). До перехода на ФСБУ инвентаризация недействительна при отсутствии даже одного члена комиссии (Методические указания №49, п.2.3).
- Инвентаризацию можно проводить с использованием фото- и видеосъемки, если инвентаризация обычными методами невозможна или затратна (пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023).

Порядок оценки результатов инвентаризации:

1) активы, оказавшиеся в излишке, оцениваются

- в соответствии с Методическими указаниями №49 - по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации;
- в соответствии с ФСБУ 28/2023 - по их справедливой стоимости (в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"), либо по их балансовой стоимости, либо по балансовой стоимости аналогичных активов.

- 1) недостача активов оценивается по их балансовой стоимости в соответствии с порядком, установленным соответствующим Стандартом (в Методических указаниях №49 такое требование не формулировалось);
- 2) расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств оцениваются в суммах, вытекающих из документов, подтверждающих эти задолженность, обязательства и признаваемых правильными организацией (в Методических указаниях №49 такое требование не формулировалось);
- 3) расхождения в суммах оценочных обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств оцениваются в суммах, подтвержденных соответствующими расчетами (в Методических указаниях №49 такое требование не формулировалось).

Отражение результатов инвентаризации активов в бухгалтерском учете (пункты 12-14 ФСБУ 28/2023):

- стоимость активов, оказавшихся в излишке, относится на доходы организации;
- стоимость утраченных активов, а также активов, оказавшихся испорченными (поврежденными) и не подлежащих использованию или продаже, относится на виновных или иных лиц (при наличии оснований для ее возмещения, в том числе намерения организации предъявить требование такого возмещения) или на расходы организации (при отсутствии оснований для ее возмещения);
- стоимость активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), но подлежащих использованию либо продаже, корректируется на сумму обесценения в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов бухгалтерского учета;
- недостача активов, для которых организацией установлены нормы естественной убыли, после зачета недостач излишками по пересортице, относится в пределах норм на затраты на производство (расходы на продажу).

Результаты годовой инвентаризации следует отразить проводками на 31 декабря 2023 года, даже если они оформлены в январе 2024 года.

Формирование бухгалтерской отчетности с учетом ФСБУ (ПБУ)

Показатели, характеризующие активы, обязательства, доходы и расходы, приводятся в бухгалтерской отчетности в классификации и оценке, установленной нормативными документами бухгалтерского учета.

Раскрытие в отчетности информации о запасах

1. Порядок отражения в балансе информации о приобретенных активах с учетом их назначения

Исходя из норм ФСБУ 5/2018 и ФСБУ 6/2020, порядок признания отдельных активов в составе запасов или основных средств (и соответственно, отражения в балансе в составе внеоборотных или оборотных активов) зависит от планируемого срока их использования, что связано с назначением объектов.

Поэтому информация о приобретенных запасных частях отражается в балансе в зависимости от их назначения:

- запчасти, приобретенные для текущего обслуживания и ремонта основных средств, классифицируются как запасы и отражаются в составе оборотных активов в разделе II баланса;
- запчасти, приобретенные для модернизации или реконструкции основных средств, относятся к капитальным вложениям и отражаются в составе внеоборотных активов в разделе I баланса (подп. «ж» п. 5 ФСБУ 26/2020).

2. Не применение ФСБУ 5/2019 в отношении отдельных видов запасов

Вправе не применять ФСБУ 5/2019, а признавать затраты, которые должны были бы включаться в стоимость запасов, расходом периода:

- микропредприятия с правом на упрощенные способы бухучета – в отношении любых запасов;
- все организации - в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд.

Данные положения, а также способ контроля за материальными ценностями, не признаваемыми в составе запасов, должны быть зафиксированы в учетной политике и приведены в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

3. Информация о запасах в балансе

В балансе общая стоимость активов, классифицируемых в качестве запасов, приводится в строке 1210.

Существенную информацию об отдельных видах запасов следует раскрыть в самостоятельно введенных строках, детализирующих показатель строки 1210 (п. 11 ПБУ 4/99, п. 46 ФСБУ 5/2019).

В общем случае все коммерческие организации, а также некоммерческие организации в отношении запасов, используемых в приносящей доход деятельности, должны представлять запасы в отчетности по наименьшей из 2-х величин (п. 28 ФСБУ 5/2019):

- а) фактическая себестоимость;
- б) чистая стоимость продажи.

Из этого общего правила есть исключения:

- организация, оценивающая продукцию сельского, лесного, рыбного хозяйства собственного производства, и товары, торгуемые на организованных торгах, по справедливой стоимости, применяет такую оценку как в момент признания запасов, так и при последующей оценке (п. 34 ФСБУ 5/2019);
- организация, оценивающая товары, приобретенные для розничной торговли, по продажной стоимости с учетом наценок, применяет такую же оценку до момента выбытия товаров (п. 35 ФСБУ 5/2019);
- организация, применяющая упрощенный бухгалтерский учет, вправе оценивать запасы по фактической себестоимости (п. 32 ФСБУ 5/2019);
- некоммерческая организация, использующая запасы в уставной некоммерческой деятельности, вправе оценивать их по фактической себестоимости (п. 33 ФСБУ 5/2019).

Порядок балансовой оценки запасов следует указать в пояснении к бухгалтерской отчетности.

4. В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и ОФР раскрываются с учетом существенности:

- Балансовая стоимость запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе запасов, находящихся в залоге - в табл. 4.2 Пояснений к балансу и ОФР.
- Способы расчета себестоимости запасов - в текстовой части пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в составе информации об учетной политике (п. 17, п. 24 ПБУ 1/2008).

Раскрытие в отчетности информации о капвложениях и основных средствах

Применяемые упрощения в учете основных средств и капитальных вложений

Микропредприятия, которые вправе применять упрощенный бухгалтерский учет, могут при учете капвложений и основных средств воспользоваться рядом исключений из общих правил:

- применять сокращенный перечень затрат, включаемых в состав капитальных вложений;
- не использовать оценку по справедливой стоимости;
- не дисконтировать оценку капитальных вложений, осуществляемых на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на срок свыше 12 месяцев;
- не проверять на обесценение капитальные вложения и основные средства;
- не включать в первоначальную стоимость объекта оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
- включать в отчетность упрощенный состав информации.

Все применяемые упрощения должны быть приведены в пояснениях к отчетности.

Порядок отражения в бухгалтерской отчетности информации о капвложениях в основные средства:

В соответствии с требованиями ФСБУ 26/2020 в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта с учетом существенности следующая информация:

- 1) Балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода.

Поскольку в форме бухгалтерского баланса нет отдельной строки для отражения информации о капитальных вложениях, организация вправе выбрать один из вариантов, утвердив его учетной политикой:

- а) величина незавершенных капитальных вложений в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету на счете 01 и 03, включается в показатель строки 1150 и отражается обособленно по одной из строк, расшифровывающих показатель этой строки;

- б) величина незавершенных капитальных вложений отражается в разд. I "Внеоборотные активы" по отдельной самостоятельно введенной организацией строке "Незавершенные капитальные вложения", а в случае незначительности показателя — по строке 1190 "Прочие внеоборотные активы";
- 2) Результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период приводится в таблице 2.2. «Незавершенные капитальные вложения» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
- 3) Информация по обесценению капитальных вложений в основные средства:
- результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода, приводится в текстовой части Пояснений к отчетности;
 - предусмотренная МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» информация об обесценении капитальных вложений приводится в текстовой части Пояснений к отчетности;
 - признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов капитальных вложений, предоставленного организации другими лицами, приводится в текстовой части Пояснений к отчетности.
- 4) Авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений отражаются в разделе I Баланса в составе внеоборотных активов (Письмо Минфина РФ от 27.01.2012 N 07-02-18/01 «Рекомендации ...по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г.»). При этом возможно два варианта:
- А) в разделе баланса «Внеоборотные активы» по строке 1150 «Основные средства») с выделением в отдельную подстроку при существенности;
 - Б) в разделе баланса «Внеоборотные активы» по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы») с выделением в отдельную подстроку при существенности.

Порядок отражения в бухгалтерской отчетности информации об основных средствах:

В соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020 бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта с учетом существенности следующая информация:

- 1) Балансовая стоимость инвестиционной недвижимости и основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости, на начало и конец отчетного периода
- в бухгалтерском балансе по строкам 1150 «Основные средства» и 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»
 - детализация в таблице 2.1 «Наличие и движение основных средств» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В общем случае балансовая стоимость основных средств представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения.

- 2) Результат от выбытия основных средств за отчетный период отражается в ОФР (стр. 2340 «Прочие доходы» и стр.2350 «Прочие расходы»). При этом организация самостоятельно принимает решение о том, как показывать финансовый результат от продажи: свернуто или развернуто.
- 3) Результат переоценки основных средств:
- а) включенный в доходы или расходы отчетного периода
 - при существенных значениях дается в Отчете о финансовых результатах в расшифровке по строке 2340 «Прочие доходы» и строке 2350 «Прочие расходы»;
 - раскрывается в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и ОФР;
 - б) включенный в капитал в отчетном периоде приводится:
 - в Отчете о финансовых результатах по строке 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»;
 - в «Отчете об изменениях капитала» по строкам 3212 и 3222;
 - общая сумма прироста стоимости основных средств по результатам их переоценки, учтенная на счете 83, отражается в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса по строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов».
- 4) В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится:
- Сверка остатков основных средств по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения основных средств за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение, др. изменения): таблица 2.1 «Наличие и движение основных средств», таблица 2.3

«Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования», таблица 2.4 «Иное использование основных средств»;

- Балансовая стоимость основных средств, предоставленных за плату во временное пользование, на отчетную дату: таблица 2.4 «Иное использование основных средств».

5) В текстовой части Пояснений приводится:

- балансовая стоимость пригодных для использования, но не используемых объектов, когда это не связано с сезонными особенностями деятельности, на отчетную дату;
- балансовая стоимость основных средств, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в т.ч. объектов, находящихся на отчетную дату в залоге;
- признанная доходом сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов, полученная организацией от других лиц;
- способы оценки основных средств по группам - в составе информации об учетной политике (п. 17, п. 24 ПБУ 1/2008);
- элементы амортизации основных средств и их изменения - в составе информации об учетной политике (п. 17, п. 24 ПБУ 1/2008).

В отношении основных средств, оцениваемых на основе переоцененной стоимости, дополнительно в текстовой части Пояснений раскрывается:

- 1) дата проведения последней переоценки;
- 2) привлекался ли независимый оценщик к проведению переоценки;
- 3) методы и допущения, принятые при определении справедливой стоимости основных средств, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;
- 4) балансовая стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;
- 5) способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств;
- 6) сумма накопленной дооценки основных средств, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием способа ее списания на нераспределенную прибыль.

Отражение в отчетности последствий пересмотра элементов амортизации

Элементы амортизации (срок полезного использования, ликвидационная стоимость, способ начисления амортизации) подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта и при необходимости могут быть изменены (п. 37 ФСБУ 6/2020):

- в конце каждого отчетного года,
- при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении.

Способ начисления амортизации – элемент учетной политики. Изменение способа начисления амортизации отражается ретроспективно, то есть требует пересчета сравнительных показателей финансовой отчетности за прошедшие годы. Исключение - организации с упрощенным бухучетом, для них ретроспективный пересчет не обязателен (ПБУ 1/2008).

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость - оценочные значения, их корректировки относятся на прибыль или убыток перспективно (п. 4 ПБУ 21/2008). При этом в соответствии с пунктом 38 (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", перспективное признание влияния изменения бухгалтерской оценки означает, что изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Поэтому в случае пересмотра срока полезного использования или ликвидационной стоимости объекта по состоянию на 31.12.2023г. за прошедшие периоды никакой пересчет не проводится. Изменения будут влиять на финансовые результаты только с 01.01.2024 г.

Может ли эксплуатируемый объект ОС иметь нулевую балансовую стоимость, зависит от причин. Исходя из принципа рациональности учета, нужно принять неизбежность единичных случаев неверного определения СПИ. Однако при повторяемости и существенности ошибки (нулевая остаточная стоимость у объектов, определяющих деятельность организации) необходимо предпринять меры по ее устранению.

Отражение в отчетности информации о малоценных активах

Организация может утвердить учетной политикой стоимостной лимит для основных средств с учетом существенности информации о таких активах и принять решение не применять ФСБУ 6/2020 в отношении активов, имеющих стоимость ниже установленного лимита (п. 5 ФСБУ 6/2020). Затраты на приобретение или создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Принятие организацией решения о неприменении ФСБУ 6/2020 к определенным видам основных средств не является основанием для изменения классификации финансовых результатов, денежных потоков, а также других

связанных с ними показателей бухгалтерской отчетности (Рекомендации НРБУ «БМЦ» от 29.03.2021 Р-126/2021-КпР). Поэтому

- расходы на приобретение объектов, в отношении которых принято решение о неприменении ФСБУ 6/2020, включаются в ту статью отчета о финансовых результатах, в которую включалась бы амортизация основных средств;
- авансы, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением таких активов, включаются в ту же статью бухгалтерского баланса, в которой представляются авансы, уплаченные в связи с осуществлением капитальных вложений;
- платежи, связанные с приобретением, созданием, улучшением, восстановлением таких активов, представляются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от инвестиционных операций.

Отражение в бухгалтерской отчетности обесценения активов

В бухгалтерском балансе все активы (запасы, внеоборотные активы) отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость (в т.ч. с учётом переоценок), уменьшенную на суммы обесценения и накопленной амортизации по основным средствам (п. 28, п. 29 ФСБУ 5/2018, п. 25 ФСБУ 6/2020, п. 17.2 ФСБУ 26/2020).

Проверка на обесценение и отражение этих операций в бухгалтерском учете должна осуществляться в соответствии с порядком, установленным МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Организация, применяющая упрощенный бухгалтерский учет, вправе не проводить проверку на обесценение запасов, установив это учетной политикой. Отказ от проверки на обесценение необходимо привести в пояснениях к отчетности.

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и ОФР раскрываются с учетом существенности:

- Остатки запасов в разрезе фактической себестоимости и обесценения на начало и конец отчетного периода и движение запасов за отчетный период – в табл. 4.1 Пояснений к балансу и ОФР.
- В случае восстановления ранее созданного резерва под обесценение в текстовой части Пояснений к балансу и ОФР приводятся причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов.
- Результат обесценения основных средств и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода - в дополнительных графах таблицы 2.1 «Наличие и движение основных средств» Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
- Сумма обесценения основных средств, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки – в текстовой части Пояснений к бухгалтерскому балансу и ОФР.

Раскрытие в отчетности информации об аренде с учетом ФСБУ 25/2018

В бухгалтерской отчетности арендатор и арендодатель должны раскрыть информацию об объектах учета аренды, которая оказывает или способна оказать влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. Информация раскрывается в табличной форме, за исключением случаев, когда виду раскрываемой в информации большей степени

В типовой форме баланса нет строк для отражения информации о новых видах активов и обязательств, предусмотренных ФСБУ 25/2018. Порядок отражения данных объектов учета в балансе организация определяет самостоятельно с учетом долгосрочности/краткосрочности актива или обязательства, а также его существенности.

В частности, с учетом взаимосвязанных норм ФСБУ 25/2018, ПБУ 1/2008 и МСФО (IFRS) 16 для отражения объектов учета аренды рекомендуется следующий подход («Рекомендации аудиторским организациям... по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год, Приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152»):

- в бухгалтерском балансе арендатора:
 - право пользования активом отражаются в разделе внеоборотных активов обособленно (в случае существенности) либо общей суммой вместе со схожими по характеру использования активами (основные средства, др.) с соответствующим раскрытием информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в случае существенности). ППА отражается по балансовой стоимости, то есть за вычетом начисленной амортизации и резерва на обесценение;
 - обязательство по аренде отражается в разделе долгосрочных или краткосрочных обязательств в зависимости от срока погашения (в IV и V разделе баланса соответственно).

- в бухгалтерском балансе арендодателя в случае неоперационной (финансовой) аренды чистые инвестиции в аренду, которые представляют собой причитающиеся арендодателю будущие арендные платежи, приводятся аналогично порядку отражения дебиторской задолженности, с подразделением на долгосрочную и краткосрочную задолженность (в I и II разделе баланса соответственно).

Процентный доход по финансовой аренде должен быть классифицированы арендодателем в соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»:

а) если предоставление своих активов за плату во временное пользование по договору аренды является основным предметом деятельности организации, то поступления от такой деятельности признаются выручкой. В этом случае процентный доход следует отразить в отчете о финансовых результатах по статье «Выручка», а проценты по кредитам, полученным для финансирования договора аренды (лизинга), - в составе себестоимости продаж.

б) если предоставление своих активов за плату во временное пользование доходы не является предметом деятельности организации, то поступления от такой деятельности относятся к прочим доходам. В этом случае процентный доход по финансовой аренде следует отразить в отчете о финансовых результатах по статье «Проценты к получению», а проценты по кредитам, полученным для финансирования договора аренды (лизинга), - по статье «Проценты к уплате».

Порядок отражения процентных доходов и процентных расходов является элементом учетной политики, который необходимо раскрыть в пояснениях к отчетности.

Арендатор и арендодатель должны отразить в финансовой отчетности следующую информацию с учетом ее существенности (пункты 43 - 47 ФСБУ 25/2018):

Арендатор должен дополнительно привести в Пояснениях к балансу и ОФР следующую информацию:

1. Факт использования упрощенного способа учета аренды с описанием характера договоров, в отношении которых он применяется
2. Расходы и будущие арендные платежи
3. По договорам со сроком ≤ 12 месяцев и при упрощенном способе учета аренды порядок признания расходов:
 - равномерно в течение срока аренды;
 - на основе другого систематического подхода, который лучше отражает характер использования арендатором выгод от предмета аренды.
4. При основном способе учета аренды:
 - а) порядок формирования первоначальной стоимости права пользования активом, в частности, порядок оценки
 - справедливой стоимости,
 - негарантированной ликвидационной стоимости,
 - б) в случае права на упрощенный бухгалтерский учет:
 - состав затрат, включаемых в фактическую стоимость права пользования активом: полный перечень или только первоначальная оценка обязательства по аренде и арендные платежи, осуществленные на дату передачи предмета аренды;
 - применение дисконтирования или оценка обязательства по аренде исходя из номинальных величин будущих арендных;
 - г) способ амортизации права пользования активом;
 - д) применение или не применение переоценки права пользования активом.

Арендодатель должен привести в Пояснениях к балансу и ОФР следующую информацию:

1. Классификация аренды при использовании упрощенного способа бухгалтерского учета:
 - аренда признается операционной или финансовой исходя из общеустановленных критериев;
 - операционная аренда признается во всех случаях, которые не предусматривают переход к арендатору права собственности на объект или его выкуп по цене намного ниже справедливой стоимости.
2. При операционной аренде – порядок признания доходов:
 - равномерно в течение срока аренды;
 - на основе другого систематического подхода, который лучше отражает характер получения экономических выгод от аренды.
3. Общая сумма дохода с выделением дохода, относящегося к переменным арендным платежам
5. При финансовой (неоперационной) аренде:
 - Доходы и расходы от выбытия предмета аренды
 - Сверка валовой и ЧИА в финансовую аренду

- Информация о значительных изменениях ЧИА
- Характер и порядок расчета негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды
- Потенциальные денежные потоки, обусловленные гарантиями выкупа предмета аренды
- Распределение арендных платежей по срокам погашения с отражением номинальных сумм арендных платежей для первых 5 лет отдельно по каждому году, для оставшегося периода - в общей сумме.

Порядок отражения в балансе процентов по займам и кредитам

Проценты по кредитам и займам организация-заемщик должна учитывать отдельно от суммы основного долга (п. 4 ПБУ 15/2008).

Если по условиям договора заемщик должен погасить задолженность по уплате процентов ранее чем через 12 месяцев с отчетной даты, то причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты по долгосрочным кредитам должны отражаться в бухгалтерском балансе как краткосрочные обязательства. При необходимости они должны быть обособлены от данных о краткосрочных кредитах и займах (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01).

Отражение в бухгалтерской отчетности оценочных обязательств

В соответствии с ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении трех условий:

- 1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой нельзя избежать.
- б) вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В случае сомнения в наличии такой обязанности, оценочное обязательство признается, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, вероятность наличия обязанности превышает 50%.

Наличие оценочного обязательства и его величина – оценочные значения, которые необходимо проверять на каждую отчетную дату и при необходимости корректировать сумму ранее созданного резерва.

В бухгалтерском учете возникают следующие основные оценочные обязательства (и создаются соответствующие резервы):

- связанные с предстоящей оплатой отпусков сотрудникам – у всех организаций (кроме организаций, имеющих право на упрощенный бухгалтерский учет);
- связанные с предстоящей выплатой вознаграждений за выслугу лет – при наличии такой обязанности, установленной нормативными актами организации;
- на предстоящий гарантийный ремонт - если в соответствии с условиями договоров организация обязана обеспечить ремонт реализованного товара (гарантийную поддержку выполненной работы, услуги), при этом исходя из существующей практики вероятность такого события достаточно велика;
- ликвидационные оценочные обязательства на предстоящий демонтаж и утилизацию приобретенных (созданных) запасов и основных средств (ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020);
- оценочное обязательство по налогу на сверхприбыль;
- оценочное обязательство по судебным спорам (в т.ч. по налоговым проверкам).

Ликвидационные оценочные обязательства

В учете ликвидационного оценочного обязательства выделяются три этапа:

- 1) Признание оценочного обязательства в момент формирования капитальных вложений в приведенной (дисконтированной) сумме предполагаемых будущих затрат на его исполнение.

Признанное ликвидационное оценочное обязательство включается в сумму капитальных вложений:

Д 08 К 96

- 2) Ежегодная корректировка оценочного обязательства в связи с приближением сроков его исполнения:

а) уточнение размера обязательства (исходя из изменений технологий ликвидации объекта, цен на работы/услуги, планируемого срока полезного использования объекта и т.п.) должно относиться на изменение суммы капитальных вложений (п. 10 ФСБУ 26/2020), а после принятия к учету объекта основных средств – на изменение первоначальной стоимости объекта (п. 23 ФСБУ 6/2020):

Д 08 (01) К 96 или Д 96 К 08 (01)

б) процентная составляющая (связанная с приближением сроков исполнения обязательства) признаётся в порядке, установленном для учета расходов по займам и кредитам, то есть относится на расходы периода

(за исключением инвестиционных активов, по которым проценты до принятия объекта к учету включаются в сумму капитальных вложений): Д 91 К 96

3) Списание оценочного обязательства в момент его исполнения: Д 96 К 60.

Оценочное обязательство по налогу на сверхприбыль

Рекомендации по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с налогом на сверхприбыль (введен Федеральным законом от 04.08.2023 г. № 414-ФЗ), приведены в Информационном сообщении Минфина России от 14.09.2023 № ИС-учет-46.

Величина оценочного обязательства по уплате налога на сверхприбыль определяется организацией в 2023 г. с учетом ожидаемой суммы налога на прибыль, рассчитанной в соответствии с законом № 414-ФЗ, намерений организации относительно перечисления/неперечисления обеспечительного платежа и реализации права на налоговый вычет, предусмотренный Федеральным законом. При обоснованном изменении намерений организации и исходя из фактического перечисления/неперечисления обеспечительного платежа в бюджет величина оценочного обязательства может быть скорректирована на 31 декабря 2023 г.

В годовой бухгалтерской отчетности за 2023 г. объекты бухгалтерского учета, связанные с уплатой налога на сверхприбыль, отражаются в следующем порядке:

а) сумма обеспечительного платежа, перечисленная в бюджет, - в составе дебиторской задолженности;
б) величина оценочного обязательства по налогу на сверхприбыль - в составе оценочных обязательств;
в) признанная расходом сумма оценочного обязательства по налогу на сверхприбыль - по статье "Прочее" отчета о финансовых результатах (после статей "в том числе текущий налог на прибыль" и "в том числе отложенный налог на прибыль").

В случае существенности показатели об объектах бухгалтерского учета, связанных с уплатой налога на сверхприбыль, приводятся в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно, например, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Фактические расчеты с бюджетом по налогу на сверхприбыль отражаются записями 2024 г.

Оценочные обязательства в случае доначисления налогов по результатам проверки

Доначисления по результатам налоговой проверки следует отражать не как исправление ошибок прошлых лет, а текущим периодом («Рекомендации по проведению аудита за 2016г.», приложение к Письму Минфина от 28.12.2016 N 07-04-09/78875, разд. «Отражение оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций»).

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятно выплата доначислений, штрафа, пени за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается сумма оценочного обязательства. Величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога (п. 5, п. 8 ПБУ 8/2010).

Поэтому в случае получения акта налоговой проверки с доначислениями, организация должна признать оценочное обязательство на сумму доначисленного налога на прибыль, предполагаемого штрафа и пени:

Д сч. 99 «Прибыли и убытки» К сч. 96.

В случае изменения суммы доначислений в результате возражения по акту проверки или жалобы на решение ИФНС, обязательство следует скорректировать (пп. 15, 23 ПБУ 8/2010).

До вступления в силу судебного решения в бухучете числится оценочное обязательство.

На дату вступления в силу решения о привлечении к ответственности, отражается обязательство по его уплате:

Д сч. 96 К сч. 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — если ранее было признано оценочное обязательство на сумму доначисленного налога;

Д сч. 99 К сч. 68 — если оценочное обязательство не признавалось.

Аналитика по счету 99 должна обеспечивать обособленное отражение в Отчете о финансовых результатах сумм налога на прибыль, доначисленного за периоды, предшествующие отчетному, а также сумм оценочных обязательств, признанных в связи с вероятными доначислениями налога за прошедшие периоды.

Такие показатели не должны включаться в показатель строки 2411 «в т.ч. текущий налог на прибыль». Их следует отражать по строке 2460 «Прочее» ОФР (Рекомендация Фонда «БМЦ» N P-64/2015-КпР «Фискальные санкции»).

Порядок отражения в отчетности за 2023 год информации о переходе к ФСБУ 14/2022

Если организация перешла к применению новых правил учета НМА (ФСБУ 14/2022) досрочно, то есть с 2023 года, то в балансе за 2023 г. должны быть учтены:

– требования к формированию информации о капитальных вложениях в НМА, установленные ФСБУ 26/2020;

- требования к формированию информации о НМА, установленные ФСБУ 14/2022;
- переходные корректировки, выполненные в межотчетный период 31.12.2022г.-01.01.2023г

Если организация переходит к применению ФСБУ 14/2022 с 2024 года, то в отчетности за 2023 год никакие переходные корректировки не приводятся. Они будут отражены в межотчетный период 31.12.2023г.- 01.01.2024г., что повлияет на отчетность 2024 года.

Межотчетным считается период между отчетным годом и годом, предшествовавшим отчетному. Цель учетных записей в межотчетный период – формирование вступительных остатков по счетам бухгалтерского учета отчетного периода в соответствии с новой учетной политикой, отличной от той, которая применялась в предшествующем периоде. Учетные записи, относящиеся к межотчетному периоду, производятся путем корректировки остатков по счетам бухгалтерского учета на конец предшествующего периода, после заключительных записей предшествующего периода («Рекомендации аудиторским организациям... по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2023 год, Приложение к письму Минфина России от 26.12.2023 № 07-04-09/126152).

Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты

Если новая информация, которая оказала или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, получена после отчетной даты, но до момента подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год, то она отражается в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

ПБУ 7/98 выделяет две группы событий после отчетной даты с разным порядком их отражения:

1. События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность.

Последствия таких существенных событий отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных за отчетный год заключительными оборотами отчетного периода.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность.

Данные факты текущего года не влияют на показатели годового отчета. Такие события раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Порядок и срок представления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность считается составленной после ее подписания руководителем организации (п. 8 статьи 13 закона «О бухгалтерском учете»).

Если бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, то бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии) либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет (п. 17 ПБУ 4/99).

Утверждение бухгалтерской отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами (ч. 9 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»). В частности:

- годовая бухгалтерская отчетность акционерного общества утверждается общим собранием акционеров, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) (статьи 47-48 Федерального закона от 26.12.1995 №208-ФЗ). Годовое общее собрание акционеров проводится не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания отчетного года, если иные требования к сроку его проведения в пределах указанного срока не установлены уставом общества (статья 88 закона №208-ФЗ);
- утверждение годовой бухгалтерской отчетности общества с ограниченной ответственностью относится к компетенции общего собрания участников общества (ст. 33 Федерального закона от 08.02.1998г. №14-ФЗ). Общее собрание участников общества, на котором утверждаются годовые результаты его деятельности, должно проводиться не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года (статья 34 закона № 14-ФЗ);
- бухгалтерскую отчетность унитарного предприятия утверждает собственник имущества такого предприятия (ст. 20 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»).

Направления представления годовой бухгалтерской отчетности

Все организации обязаны представлять бухгалтерскую отчетность:

- учредителям (участникам, акционерам) организации;
- в ИФНС по месту нахождения (регистрации) организации (пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ);
- иным заинтересованным пользователям в соответствии с требованиями законодательства, учредительными документами, решениями соответствующих органов управления организации.

Представление бухгалтерской отчетности в ГИРБО

В общем случае бухгалтерская отчетность направляется организацией в налоговый орган для формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИРБО).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая подлежит обязательному аудиту, должна направляться в ГИРБО вместе с аудиторским заключением. Если на дату отправки годовой отчетности аудиторское заключение еще не получено, его необходимо направить в ГИРБО в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой получения, но не позднее 31 декабря следующего года.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранных агентов, и туроператоров должен быть проведен не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным.

В соответствии с Приказом ФНС России от 13.11.2019 N ММВ-7-1/569@ (в редакции Приказа ФНС России от 28.09.2021 № ЕД-7-1/843@) бухгалтерская отчетность (а также аудиторское заключение) представляется в ГИРБО в виде электронных документов по утвержденному ФНС формату:

- через официальный сайт ФНС России
- или по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Перед отправкой отчетность должна быть подписана усиленной квалифицированной электронной подписью.

При изменении (исправлении) годовой бухгалтерской отчетности до ее утверждения экземпляр исправленной отчетности направляется в налоговый орган в виде электронного документа по ТКС не позднее чем через 10 рабочих дней со дня, следующего за днем внесения исправления либо за днем утверждения данной отчетности (п. 5 ст. 18 Закона «О бухгалтерском учете»).

В случае исправления организацией ошибки в бухгалтерской отчетности, направленной в налоговый орган для включения в ГИРБО, экземпляр исправленной отчетности должен быть представлен в налоговый орган не позднее 31 июля года, следующего за отчетным годом.

Если бухгалтерская отчетность, утвержденная после 31 июля года, следующего за отчетным, отличается от представленной в ГИРБО ранее, то экземпляр исправленной отчетности должен быть представлен в налоговый орган не позднее чем через 10 рабочих дней со дня, следующего за днем утверждения данной отчетности, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Организации, отчетность которых поступает в ГИРБО, освобождены от обязанности представлять данную отчетность в другие государственные органы.

Представление бухгалтерской отчетности организациями, не направляющими отчетность в ГИРБО

От представления в ГИРБО обязательного экземпляра отчетности освобождены (ст. 18 закона №402-ФЗ):

- 1) организации бюджетной сферы;
- 2) религиозные организации;
- 3) организации, представляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность в ЦБ РФ;
- 4) организации, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность которых содержит сведения, отнесенные в соответствии с законодательством РФ к государственной тайне.

Организации, освобожденные от представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в ГИРБО, обязаны направлять эту отчетность:

- в налоговый орган по месту нахождения (пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ). Не направляют отчетность в налоговый орган только религиозные организации и организации, представляющие бухгалтерскую отчетность в ЦБ РФ;
- в орган государственной статистики по месту гос.регистрации (ч. 7 ст. 18 закона №402-ФЗ);
- в соответствующие ведомства, если это предусмотрено законодательством. В частности, должны представлять бухгалтерскую отчетность:
 - унитарные предприятия – в адрес уполномоченных органов государственной власти РФ (субъектов РФ), органов местного самоуправления;
 - туроператоры, освобожденные от публикации бухгалтерской отчетности, – в Минэкономразвития России;
 - организации, отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне, – в Росстат.

В ряде случаев организация должна представить сведения о финансовой отчетности в Единый федеральный реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (Федресурс <https://fedresurs.ru>) (пп. «л. 2» п. 7 ст. 7.1 ФЗ №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц»).

Публиковать сведения о финансовой отчетности и аудите в Федресурсе обязаны, в частности:

- Все публичные акционерные общества (п.1 ст.66.3, п.6 ст.97 ГК РФ),
- Непубличных АО с числом акционеров более 50 человек (п.1.1 ст.92 Федерального закона от 26.12.1995 г. №208-ФЗ)
- Компании, которые должны составлять консолидированную финансовую отчетность (п.1 ст.2, ст.7 Федерального закона от 27.07.2010 г. №208-ФЗ);
- ООО в случае публичного размещения облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг (ст. 49 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ);
- Аккредитованные компании по управлению правами на коллективной основе, а также созданные этими компаниями фонды (п.6 ст.1244 ГК РФ);
- СРО (пп.11 п.2 ст.7 Федерального закона от 01.12.2007 г. №315-ФЗ);
- Организаторы торговли на товарных либо финансовых рынках (п.4 ст.22 Федерального закона от 21.11.2011 г. №325-ФЗ).

Срок представления годовой бухгалтерской отчетности

Срок представления годовой бухгалтерской отчетности учредителям (участникам, акционерам) организации, а также иным заинтересованным пользователям определяется в соответствии с требованиями законодательства, учредительными документами, решениями соответствующих органов управления.

В налоговый орган все организации должны представить годовую бухгалтерскую отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за отчетным (пп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ, ст. 18 закона «О бухгалтерском учете»).

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком ее представления считается первый следующий за ним рабочий день. Поскольку 31.03.2024 года – воскресенье, крайним сроком представления годовой бухгалтерской отчетности за 2023 год является 1 апреля 2024 года.

Исключение по сроку сдачи отчетности установлено для организаций, в которых единственный учредитель (участник), одновременно выполняющий функции единоличного исполнительного органа, мобилизован в соответствии с Указом Президента РФ на военную службу в Вооруженные Силы РФ. В этом случае отсрочка по представлению бухгалтерской отчетности предоставляется до 25-го числа включительно 3-го месяца, следующего за месяцем окончания периода мобилизации или увольнения соответствующего мобилизованного лица с военной службы (Постановление Правительства РФ от 20.10.2022 № 1874).

При представлении в налоговый орган обязательного экземпляра отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение направляется вместе с такой отчетностью либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Ответственность за нарушение сроков представления бухгалтерской отчетности

За непредставление или опоздание с представлением бухгалтерской отчетности установлены следующие виды ответственности:

- 1) Налоговая ответственность в отношении организации (п. 1 ст. 126 НК РФ): штраф - 200 руб. за непредставление каждой из форм, входящих в состав бухгалтерской отчетности;
- 2) Административная ответственность в отношении организаций, отчетность которых должна быть представлена в ГИРБО и/или в другие ведомства, если это является обязательным (ст. 19.7 КоАП):
 - для всех организаций (кроме малых, микропредприятий и социально ориентированных некоммерческих организаций) - штраф в сумме от 3 000 руб. до 5 000 руб. (ст. 19.7 КоАП);
 - для социально ориентированных некоммерческих организаций, а также малых и микропредприятий - штраф от 1 500 руб. до 2 500 руб. (ст. 4.1.2 КоАП);
 - штраф на должностных лиц организации - от 300 руб. до 500 руб. (ст. 19.7 КоАП).
- 3) Административная ответственность за непредставление бухгалтерской отчетности в налоговый орган в отношении должностных лиц организаций, отчетность которых не направляется в ГИРБО, - штраф от 300 руб. до 500 руб. (ч.1 ст. 15.6 КоАП).

Непредставление аудиторского заключения организацией, подлежащей обязательному аудиту – это отдельное нарушение, за которое применяется ответственность по вышеназванным статьям.

Ответственность за искажение бухгалтерской отчетности

За грубое нарушение бухгалтерского учета и отчетности статьей 15.11 КоАП предусмотрена ответственность:

- штраф на должностных лиц - от 5 тыс. руб. до 10 тыс. руб.
- при повторном нарушении в течение года - штраф на должностных лиц – от 10 тыс. руб. до 20 тыс. руб. или дисквалификация на срок от одного года до двух лет.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 %;
- регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухг. учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- отсутствие первичных учетных документов, или регистров бухгалтерского учета, или бухгалтерской отчетности, или аудиторского заключения (в случае, если проведение аудита бухгалтерской отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

При этом должностные лица освобождаются от административной ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 15.11 КоАП РФ, в случаях:

- представления уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на ее основании неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата пеней с соблюдением условий ст. 81 НК РФ;
- исправления ошибки в установленном порядке, включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности до ее утверждения в установленном законодательством РФ порядке.

Налоговым кодексом установлена ответственность за:

- 1) грубое нарушение порядка учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которые не привели к занижению налоговой базы и суммы налога (ст. 120 НК РФ) – штраф в размере
 - 10 тыс.руб., если ошибки совершены в одном налоговом периоде;
 - 30 тыс.руб., если ошибки совершены в нескольких налоговых периодах;
- 2) грубое нарушение порядка учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которые привели к занижению налоговой базы и суммы налога – штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ).

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается, в том числе, отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций. То есть налоговая ответственность возникает и в случае ошибок в бухгалтерском учете и отчетности, даже если они не привели к занижению сумм налоговых платежей.

Исправление ошибок в бухгалтерском учете

В соответствии с ПБУ 22/2010 порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете зависит от того, в какой момент они обнаружены, а также являются они существенными или несущественными.

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).

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Критерий существенности организация закрепляет в учетной политике.

1. Ошибку отчетного года, выявленную до его окончания, исправляют путем корректировочных проводок в том месяце, в котором она выявлена. Результаты исправлений учитывают при формировании показателей годовой бухгалтерской отчетности.

2. Ошибку отчетного года, выявленную после его окончания, но до даты утверждения этой отчетности, исправляют корректировочными проводками 31 декабря прошедшего года. Записи делают по тем же счетам бухучета, на которых обычно отражается эта операция.

Исправленная отчетность направляется по всем адресам, куда была представлена первоначальная. Кроме того, к исправленной бухгалтерской отчетности оформляют пояснения, где указывают причины корректировки.

3. Несущественную ошибку предыдущего года, выявленную после даты подписания годовой отчетности, исправляют в том месяце текущего года, в котором она выявлена. При этом прибыли (убытки) прошлых лет, которые появляются при исправлении подобных ошибок, списывают на прочие доходы и расходы текущего отчетного периода записями по счету 91 «Прочие доходы и расходы» (п. 14 ПБУ 22/2010). Тем самым несущественные ошибки участвуют в формировании финансового результата текущего года. Ретроспективный пересчет отчетности прошлых лет не требуется.

При исправлении несущественных ошибок подписанную бухгалтерскую отчетность предыдущего года не пересматривают, сравнительные показатели за прошлые отчетные годы не корректируют.

4. Существенную ошибку предыдущих лет, выявленную после утверждения годовой отчетности, исправляют записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (п. 9 ПБУ 22/2010).

Утвержденная годовая отчетность не исправляется (п. 10 ПБУ 22/2010). Но в отчетности за год обнаружения ошибки соответствующие показатели прошлых отчетных периодов приводятся так, как если бы эта ошибка никогда не была допущена. То есть проводится ретроспективный пересчет. Например, при выявлении в 2023 году ошибки, допущенной в 2021 году, в балансе за 2023 год нужно представить показатели на 31.12.2021г. и 31.12.2022г., как если бы ошибка в 2021 году не была допущена. А в отчете о финансовых результатах за 2023 год представить с ретроспективным пересчетом сравнительные данные за 2022 год. Влияние данной ошибки на капитал организации отражается в «Отчете об изменении капитала».

Организации, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, могут исправлять все ошибки по правилам исправления несущественных ошибок (п. 9 ПБУ 22/2010).