

**ЗАКРЫВАЕМ ПОЛУГОДИЕ:
НА ЧТО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

1. Промежуточная бухгалтерская отчетность

Кто должен составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность

По итогам полугодия ряд организаций должен (а прочие организации вправе) составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность должна составляться организацией, если обязанность представления такой отчетности установлена законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами организации или решениями ее собственника.

В частности, должны составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность:

- застройщики, привлекающие денежные средства участников долевого строительства для строительства многоквартирных домов и иных объектов недвижимости, за исключением объектов производственного назначения (часть 5 статьи 3 Федерального закона от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»);
- эмитенты эмиссионных ценных бумаг (п.7 ст. 30 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», Положение Банка России от 27.03.2020г №714-П);
- кредитные организации (Федеральный закон от 02.12.1990г. №395-1);
- некредитные финансовые организации (Положения Банка России от 03.02.2016г. №532-П, от 25.10.2017г. №614-П);
- негосударственные пенсионные фонды (Положение Банка России от 28.12.2015г №527-П);
- страховые организации (Федеральный закон № 4015-1 от 27.11.1992 «Об организации страхового дела в Российской Федерации», Положение Банка России от 28.12.2015г №527-П);
- организации, составляющие консолидированную финансовую отчетность (Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 22.07.2024) «О консолидированной финансовой отчетности»).

С отчетных периодов 2025 года порядок составления и представления бухгалтерской отчетности организации регламентируют Федеральный закон от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Состав и формы бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность признается составленной только при наличии всех составляющих, установленных ФСБУ 4/2023.

Годовая и промежуточная бухгалтерская отчетность имеет одинаковый состав:

1. Бухгалтерская отчетность коммерческих организаций включает:

- 1) бухгалтерский баланс,
- 2) отчет о финансовых результатах,
- 3) приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
 - отчет об изменениях капитала,
 - отчет о движении денежных средств,
 - пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (далее -Пояснения).

2. Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций включает:

- 1) бухгалтерский баланс,
- 2) отчет о целевом использовании средств,
- 3) приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств:
 - отчет о финансовых результатах,
 - отчет о движении денежных средств,
 - пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств (далее - Пояснения).

Некоммерческая организация вправе принять решение не составлять отчет о финансовых результатах и (или) отчет о движении денежных средств. В этом случае информация, подлежащая раскрытию в отчете о финансовых результатах и (или) отчете о движении денежных средств, включается в пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств.

3. Бухгалтерская отчетность коммерческих организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, включает:

- 1) бухгалтерский баланс,
- 2) отчет о финансовых результатах,
- 3) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (Пояснения).

4. Бухгалтерская отчетность некоммерческих организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, включает:

- 1) бухгалтерский баланс,
- 2) отчет о целевом использовании средств,
- 3) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств (Пояснения).

ФСБУ 4/2023 не содержит обязательных форм бухгалтерской отчетности. В ФСБУ 4/2023 приведены:

- образцы форм отчетности;
- установлены требования к оформлению заголовочной части отчетности как единого целого, а также каждой части бухгалтерской отчетности;
- определен минимальный перечень показателей отчетности, обязательный для раскрытия.

Организация должна самостоятельно разработать и утвердить приказом об учетной политике формы бухгалтерской отчетности на основе образцов, приведенных:

- для организаций, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, - в Приложениях № 3 - № 8 к ФСБУ 4/2023;
- для организаций, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета - в Приложениях № 6 - № 9 к ФСБУ 4/2023.

ФСБУ 4/2023 установлены дифференцированные требования к оформлению заголовочной части бухгалтерской отчетности (Приложения № 1-2 к ФСБУ 4/2023) и приведены образцы:

- заголовочной части бухгалтерской отчетности как единого целого,
- заголовочной части бухгалтерской отчетности, представляемой в госорганы,
- заголовочной части составляющих бухгалтерской отчетности.

Состав информации, подлежащей отражению в бухгалтерской отчетности

Для каждой из форм отчетности ФСБУ 4/2023 утвержден состав обязательной информации:

- минимальный перечень показателей, подлежащих раскрытию независимо от их существенности (обязательные показатели) (пункты 9, 26, 34, 38 ФСБУ 4/2023);
- перечень итоговых показателей.

Показатели, не включенные в минимально необходимый перечень, приводятся в отчетности с учетом существенности в следующих случаях:

- когда такие показатели предусмотрены другими федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- по решению организации исходя из особенностей ее деятельности или с целью детализации обязательных показателей.

В целях признания информации существенной для ее раскрытия в бухгалтерской отчетности должны учитываться следующие факторы:

- величина информации (как правило, относительная стоимостная характеристика информации);
- характер информации;
- потенциальное влияние информации на экономические решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Состав обязательных и дополнительных показателей баланса за 2025г. приведен ниже в таблице:

- Обязательные показатели баланса выделены жирным шрифтом.
- Показатели, включаемые в баланс с 2025г. при их существенности, приведены курсивом.
- Новые показатели баланса с 2025г. обозначены красным цветом.
- Показатели, по которым поменялось название или содержание строки, обозначены синим цветом.

Закрываем полугодие: на что обратить внимание в бухгалтерском учете

Показатели	Коды строк	Показатели	Коды строк
I. Внеоборотные активы		III. Капитал /Целевое финансирование НКО	
<i>Гудвил</i>	<i>1105</i>	<i>Уставный капитал/Паевой фонд (в НКО)</i>	<i>1310</i>
Нематериальные активы	1110	<i>Собственные акции, принадлежащие обществу, задолженность акционеров по оплате акций / Целевой капитал (в НКО)</i>	<i>1320</i>
<i>Нематериальные поисковые активы</i>	<i>1130</i>	<i>Целевые средства (в НКО)</i>	<i>1330</i>
<i>Материальные поисковые активы</i>	<i>1140</i>	<i>Накопленная дооценка внеоборотных активов</i>	<i>1340</i>
Основные средства	1150	<i>Добавочный капитал (без накопленной дооценки)</i>	<i>1350</i>
Инвестиционная недвижимость	1160	<i>Резервный капитал/Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества (в НКО)</i>	<i>1360</i>
Финансовые вложения	1170	<i>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) / Резервный и иные целевые фонды (в НКО)</i>	<i>1370</i>
Отложенные налоговые активы	1180	Итого по разделу III	1300
<i>Прочие внеоборотные активы</i>	<i>1190</i>	IV. Долгосрочные обязательства	
Итого по разделу I	1100	Долгосрочные заемные средства	1410
II. Оборотные активы		Отложенные налоговые обязательства	1420
Запасы	1210	Долгосрочные оценочные обязательства	1430
Долгосрочные активы к продаже	1215	<i>Прочие долгосрочные обязательства</i>	<i>1450</i>
НДС по приобретенным ценностям	1220	Итого по разделу IV	1400
Дебиторская задолженность	1230	V. Краткосрочные обязательства	
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	Краткосрочные заемные средства	1510
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	Краткосрочная кредиторская задолженность	1520
<i>Прочие оборотные активы</i>	<i>1260</i>	<i>Доходы будущих периодов</i>	<i>1530</i>
Итого по разделу II	1200	Краткосрочные оценочные обязательства	1540
		<i>Прочие краткосрочные обязательства</i>	<i>1550</i>
		Итого по разделу V	1500
		БАЛАНС (пассив)	1700

Основные новации Отчета о финансовых результатах

Минимальный перечень показателей, обеспечивающих представление о финансовом результате деятельности организации за отчетный период, в целом соответствует тем, которые были предусмотрены формой ОФР до 2024 года. Не относится к обязательным с 2025 года только показатель «Прочее» (строка 2460 ОФР).

При этом изменился порядок раскрытия информации о прочих доходах и расходах. Показатели прочих доходов и прочих расходов, связанные с одним (в частности, результат от выбытия объекта основных средств) или несколькими аналогичными (в частности, курсовые разницы, результат переоценки внеоборотных активов, включаемый в доходы или расходы отчетного периода, результат обесценения внеоборотных активов и восстановления обесценения, включаемый в расходы или доходы отчетного периода) фактами хозяйственной жизни, зачитываются (п. 28 ФСБУ 4/2023). Исключение:

- если раздельное представление таких доходов и расходов способно повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности;
- если иной порядок представления показателей таких доходов и расходов установлен федеральными или отраслевыми стандартами.

В составе итоговых показателей выделены финансовые результаты от продолжающейся деятельности и от прекращаемой деятельности с соответствующими суммами налога на прибыль по такой деятельности.

Для целей составления бухгалтерской отчетности прекращаемая деятельность выделяется операционно или функционально, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности организации (или основная их часть) могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности (п. 5 ПБУ 16/02). Активы, обязательства, доходы и расходы относятся к прекращаемой деятельности, если они продаются, погашаются или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации (п. 6 ПБУ 16/02).

Обязательные и дополнительные показатели отчета о финансовых результатах за 2025г.:

- Новые показатели баланса с 2025г. обозначены красным цветом.
- Показатели, по которым поменялось название или содержание строки, обозначены синим цветом

Показатели	Коды строк
Выручка	2110
Себестоимость продаж	2120
Валовая прибыль	2100
Коммерческие расходы	2210
Управленческие расходы	2220
Прибыль (убыток) от продаж	2200
Доходы от участия в других организациях	2310
Проценты к получению	2320
Проценты к уплате	2330
Прочие доходы	2340
Прочие расходы	2350
Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения	2300
Налог на прибыль организаций	2410
в т.ч. текущий налог на прибыль	2411
отложенный налог на прибыль	2412
Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)	2420
<i>Прочее</i>	2460
Чистая прибыль (убыток)	2400
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520
Налог на прибыль организаций, относящийся к результатам переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток)	2530
Совокупный финансовый результат периода	2500
Базовая прибыль (убыток) на акцию, руб. коп.	2900
Разводненная прибыль (убыток) на акцию, руб. коп.	2910

Пояснения к бухгалтерской отчетности

С 2025г. пояснения являются обязательной частью бухгалтерской отчетности для всех организаций, в том числе, имеющих право на упрощенную бухгалтерскую отчетность.

В пояснениях раскрывается информация, необходимая пользователям бухгалтерской отчетности для принятия экономических решений, но не раскрытая в бухгалтерском балансе, отчете о финансовых результатах, отчете о целевом использовании средств, отчете об изменениях капитала, отчете о движении денежных средств.

Новации правил составления Пояснений:

- Если бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами, в Пояснениях должно быть указано о таком соответствии.
- В иных случаях в пояснениях не может быть указано, что бухгалтерская отчетность соответствует федеральным и отраслевым стандартам, независимо от раскрытия в отчетности информации о способах ведения бухгалтерского учета, принятых организацией, и иной соответствующей информации.
- Состав информации, подлежащей раскрытию в Пояснениях, дополнен и приведен в соответствие с требованиями новых ФСБУ. Образцы табличных форм Пояснений приведены в Приложении № 8 к ФСБУ 4/2023.

Приложение № 8 к ФСБУ 4/2023	Изменения с 2025г.
4. Основные средства	
4.1. Наличие и движение основных средств	1. Вместо доходных вложений в материальные ценности - инвестиционная недвижимость 2. Добавлена информация об обесценении и переклассификации
4.2. Наличие и движение прав пользования активами	
4.3. Амортизируемые и неамортизируемые ОС	
4.4. ОС, в отношении которых имеются ограничения использования	
4.5. Капитальные вложения в ОС (за исключением инвестиционной недвижимости)	Добавлена информация -об обесценении -о капвложениях в улучшение и восстановление
4.6. Капитальные вложения в инвестиционную недвижимость	
5. Финансовые вложения	
5.1. Наличие и движение финансовых вложений	Добавлена информация о переклассификации
5.2. Иное использование финансовых вложений	
6. Запасы	
6.1. Наличие и движение запасов	
6.2. Запасы, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав	Вместо "Запасы, не оплаченные на отчетную дату" - "Запасы в пути"
7. Дебиторская задолженность	
7.1. Наличие и движение дебиторской задолженности	
7.2. Просроченная дебиторская задолженность	
8. Обязательства	
8.1. Наличие и движение обязательств (за исключением оценочных обязательств)	
8.2. Просроченные обязательства (за исключением оценочных обязательств)	
8.3. Оценочные обязательства	
9. Обеспечения обязательств	
10. Расходы по обычным видам деятельности	
11. Государственная помощь	
11.1. Бюджетные средства	
11.2. Бюджетные кредиты	

Условия признания бухгалтерской отчетности достоверной

Бухгалтерская отчетность считается достоверной (п. 69 ФСБУ 4/2023) только при выполнении следующих условий:

1) Соответствие представленной информации правилам федеральных и отраслевых стандартов. При выполнении этого условия в пояснениях к бухгалтерской отчетности должно быть раскрыто, что отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами. В иных случаях в пояснениях не может быть указано, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с ФСБУ и ОСБУ, независимо от раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о способах ведения бухгалтерского учета, принятых организацией, или иной информации.

2) Нейтральность представленной информации, то есть отсутствие преимущества одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

3) Последовательность представления информации по отчетным периодам (последовательность применяемых форм отчетности и их содержания).

4) Сопоставимость информации по отчетным периодам.

По каждому показателю в бухгалтерской отчетности приводятся значения, как минимум, за два периода - отчетный и аналогичный период предшествующего года, Исключение – вновь созданные организации, у которых значения прошлых лет отсутствуют.

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

5) Существенность информации, представленной в отчетности.

Несущественная информация (за исключением минимального обязательного перечня показателей, установленного пунктами 9, 26, 34, 38 ФСБУ 4/2023) может не раскрываться в бухгалтерской отчетности, даже если обязанность раскрывать ее установлена федеральными или отраслевыми стандартами.

6) Обособленность представления информации о существенных объектах в балансе, ОФР и отчете о движении денежных средств.

Информация об отдельных объектах, обладающих сходными признаками, может объединяться и приводиться в формах отчетности общей суммой с детализацией в пояснениях, если информация о

каждом из этих объектов в отдельности несущественна, но существенна их общая сумма, либо представление общей суммы необходимо в связи с раскрытием другой информации в бухгалтерской отчетности. В этом случае в наименование общей суммы включается слово "прочие" (например, прочие внеоборотные активы, прочие доходы).

Следует отметить, что по-прежнему продолжает действовать требование полноты бухгалтерской отчетности (п. 32, п. 33 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). Поэтому для обеспечения достоверности бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений организации, включая ее филиалы и представительства, независимо от места их нахождения.

Особенности составления промежуточной бухгалтерской отчетности

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется такая отчетность, включительно.

В промежуточной бухгалтерской отчетности приводятся наименования и значения всех итоговых показателей, которые были приведены в годовой бухгалтерской отчетности организации за год, предшествовавший промежуточному отчетному периоду.

При этом порядок раскрытия информации в промежуточной бухгалтерской отчетности организация устанавливает учетной политикой:

- или раскрывается вся информация, установленная ФСБУ 4/2023, в том же составе, как в годовой бухгалтерской отчетности;
- или раскрывается только информация о существенных фактах хозяйственной жизни, которая актуализирует сведения, приведенные в годовой бухгалтерской отчетности за год, предшествовавший промежуточному отчетному периоду. При этом показатели, по которым в промежуточном отчетном периоде отсутствуют существенные изменения, могут объединяться, а обособленно приводиться только показатели, значения которых существенно изменились в промежуточном отчетном периоде.

Кроме того, в промежуточной отчетности раскрывается с учетом существенности следующая информация:

- а) об изменении учетной политики организации в промежуточном отчетном периоде;
- б) о сезонности или цикличности фактов хозяйственной жизни в промежуточном отчетном периоде;
- в) о фактах хозяйственной жизни, которые оказали влияние на активы, обязательства, источники финансирования, чистую прибыль (убыток) или денежные потоки в промежуточном отчетном периоде и существенно отличаются от обычных фактов хозяйственной жизни данной организации;
- г) о характере и величине изменений оценочных значений, признанных в предшествовавших промежуточных отчетных периодах или в году, предшествовавшем промежуточному отчетному периоду;
- д) о выпуске, выкупе или погашении акций и иных ценных бумаг;
- е) о суммах дивидендов, выплаченных в промежуточном отчетном периоде, и сумме дивидендов в расчете на одну акцию (отдельно по обыкновенным и привилегированным акциям);
- ж) по отчетным сегментам, если такая информация раскрывается в годовой бухгалтерской отчетности;
- з) о фактах хозяйственной жизни, которые оказали или могут оказать влияние на финансовое положение организации на отчетную дату, финансовые результаты ее деятельности или движение денежных средств в промежуточном отчетном периоде и которые имели место между отчетной датой промежуточного отчетного периода и датой составления промежуточной бухгалтерской отчетности;
- и) о влиянии изменений в структуре организации, имевших место в промежуточном отчетном периоде (в частности, принятие решения о реорганизации, прекращении деятельности, приобретении предприятия);
- к) о выручке в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

2. Проведение инвентаризации по новым правилам

По итогам полугодия проведение инвентаризации не обязательно, такого требования нет в законе «О бухгалтерском учете», «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н) и ФСБУ 28/2023.

Но для подготовки достоверной промежуточной бухгалтерской отчетности ее показатели должны опираться на результаты инвентаризации. В частности, на основании инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности проводится их классификация и отражение в балансе по срочности

погашения, а также формируется резерв по сомнительным долгам (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете).

Кроме того, есть ряд других ситуаций, требующих проведения инвентаризации: передача имущества в аренду, выкуп, продажа; смена материально ответственных лиц; выявление фактов хищения или порчи имущества; чрезвычайные ситуации.

С 1 апреля 2025 года порядок проведения инвентаризации установлен ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (утв. Приказом Минфина России от 13.01.2023 N 4н).

Основные изменения в порядке проведения инвентаризации по правилам ФСБУ 28/2023 по сравнению с прежним порядком:

- Можно не создавать инвентаризационную комиссию, если в штате организации не более двух человек, в т.ч. если работниками компании являются только руководитель и главный бухгалтер либо только руководитель (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).
- Инвентаризацию необходимо проводить при сдаче имущества в аренду, передаче в безвозмездное пользование или управление, отчуждении, а также при возврате этих активов, за исключением случаев, когда это обычная деятельность организации (пп. «б» п. 15 ФСБУ 28/2023).
- Инвентаризацию можно проводить с использованием фото- и видеосъемки, если инвентаризация обычными методами невозможна или затратна (пп. «а» п. 4 ФСБУ 28/2023). Условием применения альтернативных способов является то, что они должны обеспечивать реализацию цели инвентаризации, а именно: выявление действительного существования объектов инвентаризации, оценку их состояния и обоснованности нахождения у организации. Перечень допустимых альтернативных способов не ограничивается упомянутыми в стандарте. Организация самостоятельно решает, каким способом определять фактическое наличие конкретного объекта.

Особенности проведения инвентаризации конкретных активов и обязательств, которые ранее были установлены в «Методических указаниях» (утв. Приказом Минфина России №49), организация может утвердить своим локальным нормативным актом.

ФСБУ 28/2023 не устанавливает состав документов, которые должны оформляться в процессе инвентаризации. Этот вопрос отнесен к компетенции самой организации (Информационное сообщение Минфина от 12.04.2023 № ИС-учет-44). Можно использовать:

- разработанные и утвержденные Госкомстатом РФ унифицированные формы (постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88);
- формы документов, разработанные организацией и утвержденные в учетной политике (п. 4 ст. 9 Закона о бухучете № 402-ФЗ).

Порядок оценки результатов инвентаризации в соответствии с ФСБУ 28/2023:

Вид оцениваемого актива/обязательства	Порядок оценки
Активы, оказавшиеся в излишке	1) по справедливой стоимости (в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости"), 2) по балансовой стоимости, 3) по балансовой стоимости аналогичных активов
Недостача активов	По балансовой стоимости в соответствии с порядком, установленным соответствующим Стандартом
Расхождения в суммах дебиторской задолженности и обязательств	В суммах, вытекающих из документов, подтверждающих эти задолженность, обязательства и признаваемых правильными организацией
Расхождения в суммах оценочных обязательств, ОНА и ОНО	В суммах, подтвержденных соответствующими расчетами

Порядок отражения результатов инвентаризации:

Результат инвентаризации	Порядок отражения результатов
Активы, оказавшиеся в излишке	На доходы

Недостача активов в пределах норм естественной убыли	После зачета недостач излишками по пересортице, относится в пределах норм, естественной убыли, утвержденных организацией, на затраты на производство (расходы на продажу)
Стоимость утраченных активов, а также активов, оказавшихся испорченными (поврежденными) и не подлежащих использованию или продаже (сверх норм естественной убыли)	На виновных или иных лиц - при наличии оснований для возмещения, в т.ч. намерения организации предъявить требование такого возмещения На расходы организации - при отсутствии оснований для возмещения или намерения организации предъявить требование такого возмещения
Стоимость активов, оказавшихся испорченными (поврежденными), но подлежащих использованию либо продаже	Корректируется на сумму обесценения в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета соответствующих объектов

3. Что проверить в учете запасов

Не применение ФСБУ 5/2019 в отношении запасов для управленческих нужд

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.

Микропредприятия, принявшие решение не применять ФСБУ 5/2019, должны зафиксировать это в бухгалтерской учетной политике. При этом необходимо установить способ контроля за материальными ценностями, не признаваемыми в составе запасов.

В случае принятия решения не применять ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд, в бухгалтерской учетной политике подлежит раскрытию:

- решение не применять ФСБУ 5/2019 к запасам, предназначенным для управленческих нужд;
- способ контроля за материальными ценностями, не признаваемыми в составе запасов согласно учетной политике (один из возможных вариантов – забалансовый учет).

Порядок идентификации запасов для управленческих нужд (перечень групп, видов) можно установить в отдельном локальном нормативном акте, поскольку такая группировка может меняться.

Порядок калькулирования фактической себестоимости готовой продукции

При разработке методики калькулирования себестоимости продукции в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» необходимо определить:

- объект калькулирования себестоимости: продукция, технологический процесс, заказ;
- метод калькулирования себестоимости:
 - по прямым расходам
 - по сумме прямых и косвенных расходов
 - по нормативной (плановой) себестоимости;
- состав расходов, включаемых в прямые и косвенные расходы;
- порядок распределения косвенных расходов между незавершенным производством (НЗП) и готовой продукцией (ГП).

Способ списания запасов при отпуске в производство или эксплуатацию

При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции или товаров покупателю, а также списании запасов их себестоимость может быть рассчитана одним из следующих способов (ФСБУ 5/2019, ст. 254 НК РФ):

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) по средней себестоимости;
- в) по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

Эти методы можно комбинировать, используя разные способы для разных групп запасов. Но для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости. Этот способ необходимо зафиксировать в бухгалтерской и налоговой учетной политике.

В случае оценки списываемых запасов «по средней себестоимости» в локальном нормативном акте следует отразить порядок расчета средней себестоимости:

- периодически через равные интервалы времени;
- по мере поступления каждой новой партии запасов.

Порядок последующей оценки запасов

На отчетную дату применяется следующая оценка запасов:

- 1) организация, применяющая упрощенный бухгалтерский учет, вправе оценивать запасы по фактической себестоимости (п. 32 ФСБУ 5/2019). Применение данного права необходимо зафиксировать в учетной политике;
- 2) некоммерческая организация, использующая запасы в уставной некоммерческой деятельности, вправе оценивать их по фактической себестоимости (п. 33 ФСБУ 5/2019). Применение данного права необходимо зафиксировать в учетной политике;
- 3) 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);
- 4) 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);
- 5) все остальные коммерческие организации, а также некоммерческие организации в отношении запасов, используемых в приносящей доход деятельности, должны оценивать запасы на отчетную дату по наименьшей из 2-х величин (п. 28 ФСБУ 5/2019):
 - а) фактическая себестоимость;
 - б) чистая стоимость продажи.

4. Что проверить в учете основных средств и капитальных вложений

Применяемые упрощения для микропредприятий с упрощенным бухгалтерским учетом

Микропредприятия, которые вправе вести упрощенный бухгалтерский учет, могут при учете основных средств и капитальных вложений применить ряд 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 зафиксированы в учетной политике.

Стоимостной лимит для признания основных средств

Организация может установить для объектов, соответствующих признакам основных средств, стоимостной лимит 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 сразу списываются на счета учета расходов.

Существенность информации об активах определяется не только их стоимостью, но и ценностью для деятельности организации. При этом принимается во внимание вся совокупность информации, исходя из структуры активов, годовой суммы затрат на их приобретение, улучшение, восстановление, а также особенностей деятельности организации.

Значение стоимостного лимита является оценочным значением и подлежит пересмотру при появлении новой информации с учетом текущего положения дел в организации (п. 2 ПБУ 21/2008). В случае изменения стоимостного лимита корректировки отражаются как изменения оценочных значений, т.е. относятся перспективно на прибыль или убыток (ФСБУ 21/2008).

Следует учесть, что 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. Поэтому

- расходы на приобретение объектов, в отношении которых принято решение о неприменении ФСБУ 6/2020 по стоимостному лимиту, 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 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.

Порядок распределения капвложений при создании нескольких объектов основных средств

Если капитальные вложения связаны с созданием/приобретением нескольких объектов основных средств, то для формирования их первоначальной стоимости необходимо распределить сумм капвложений между отдельными объектами. Обоснованный порядок распределения капвложений организация должна установить самостоятельно.

Порядок определения ликвидационного оценочного обязательства

В составе капитальных вложений и, соответственно, в первоначальной стоимости основных средств необходимо учесть оценочные обязательства по будущему демонтажу, утилизации имущества, восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации. Ликвидационное обязательство признаётся при возможности надёжной оценки затрат на его исполнение.

В учетной политике или ином локальном нормативном акте следует зафиксировать:

- критерии надежности оценки для применения расчета ликвидационного обязательства;
- кто (какое подразделение) производит оценку ликвидационного обязательства;
- в какие сроки представляется в бухгалтерию информация о ликвидационном обязательстве.

Последующая оценка основных средств

Последующая оценка основных средств может производиться одним из способов, установленных учетной политикой организации (п. 13 ФСБУ 6/2020):

- а) по первоначальной стоимости. В этом случае стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением улучшения или восстановления объекта (то есть дополнительных капитальных вложений), а также корректировки ликвидационного оценочного обязательства;
- б) по переоцененной стоимости. В этом случае стоимость объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она не отличалась существенно от справедливой стоимости.

В учетной политике должны быть отражены следующие вопросы:

- группы переоцениваемых объектов;
- периодичность переоценки для каждой группы основных средств;
- способ пересчета стоимости для каждой группы основных средств:
 - «пропорциональный способ» (брутто-оценка): пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта после переоценки равнялась его справедливой стоимости
 - «способ обнуления амортизации» (нетто-оценка): уменьшение первоначальной стоимости объекта на сумму накопленной амортизации, а затем пересчет полученной суммы так, чтобы она стала равной справедливой стоимости объекта. После переоценки фактическая стоимость объекта равна справедливой стоимости, а накопленная амортизация – нулю.
- порядок списания накопленной дооценки (единый порядок для всех основных средств):
 - единовременно при списании объекта
 - или по мере начисления амортизации.

Проверка элементов амортизации основных средств

При признании в бухгалтерском учете объекта основных средств необходимо определить три элемента амортизации:

- 1) срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации.

Срок полезного использования может определяться не только исходя из времени, но и из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое ожидается от использования объекта.

- 2) ликвидационная стоимость.

Ликвидационной стоимостью объекта считается величина, которую организация получила бы в случае его выбытия в конце планируемого срока полезного использования (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие. То есть нужно принимать во внимание планируемый срок эксплуатации объекта и его возможное состояние к окончанию именно этого срока, а не к окончанию периода физической годности объекта.

Ликвидационная стоимость признается равной нулю, если (п. 31 ФСБУ 6/2020):

- не ожидаются поступления от выбытия объекта (в т.ч. от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта не является существенной;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта не может быть определена.

Поэтому ликвидационную стоимость необходимо оценивать, только если у организации есть существенные, типичные и экономически выгодные операции по выбытию объектов ОС (бизнес-модель ликвидации) или если от выбытия объекта можно ожидать значительных экономических выгод.

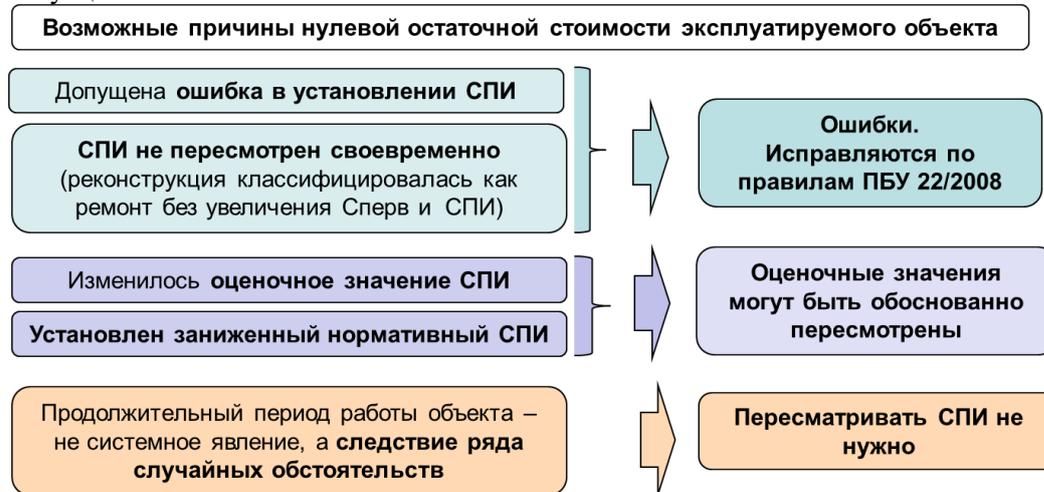
3) способ начисления амортизации по группе основных средств:

Все элементы амортизации подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта не только в конце года, но и в течение года в случае появления обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации.

Способ начисления амортизации – это элемент учетной политики. В случае его изменения организация должна отражать корректировки ретроспективно (за исключением организаций с упрощенным бухучетом).

Срок полезного использования и ликвидационная стоимость – это оценочные значения. Корректировки, связанные с их изменением, отражаются перспективно, путем включения в доходы или расходы организации (п. 4 ФСБУ 21/2008). Поэтому если у основного средства нулевая балансовая стоимость, то продление срока его полезного использования ничего не изменит в последующих периодах.

Может ли эксплуатируемый объект иметь нулевую балансовую стоимость, зависит от причин такой ситуации:



5. Что проверить в учете НМА

Условия признания нематериальных активов в бухгалтерском учете

Нематериальным активом считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками (п. 4 ФСБУ 14/2022):

- не имеет материально-вещественной формы;
- может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них;
- предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности
 - при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг,
 - для предоставления за плату во временное пользование,
 - для управленческих нужд,
 - для использования в деятельности НКО, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

- предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение НКО целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право, в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли
 - исключительные права,
 - права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив (например, разрешение на определенный вид деятельности).
 - право контроля, т.е. организация способна ограничить доступ иных лиц к активу.

При выполнении названных условий к нематериальным активам относятся (п. 6 ФСБУ 14/2022)

- результаты интеллектуальной деятельности;
- средства индивидуализации юридического лица, товаров, работ, услуг и предприятий (фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания), приобретенные организацией;
- разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности;
- гудвил, который возникает при присоединении или слиянии компаний.

Стоимостной лимит для признания НМА

Организация может принять решение не применять ФСБУ 14/2022 в отношении активов, характеризующихся признаками, установленными для НМА, но имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах (п. 7 ФСБУ 14/2022). Затраты на приобретение или создание таких активов признаются расходами периода, в котором завершены связанные с ними капитальные вложения.

Решение о применении стоимостного лимита для признания НМА и размер этого лимита раскрывается в бухгалтерской отчетности.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения таких активов.

Последующая оценка НМА

После признания объект НМА оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов (п. 15 ФСБУ 14/2022):

а) по первоначальной стоимости. В этом случае стоимость объекта и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению, за исключением улучшения объекта.

б) по переоцененной стоимости. В этом случае стоимость объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она не отличалась существенно от справедливой стоимости, определяемой с использованием данных активного рынка. Данный способ может применяться для оценки НМА, для которых существует активный рынок в соответствии с МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы". Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Способ оценки по переоцененной стоимости не применяется для оценки средств индивидуализации (товарные знаки, знаки обслуживания), а также разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности.

Выбранный способ оценки – по первоначальной или по переоцененной стоимости - применяется ко всей группе НМА. Но если для объекта, относящегося к группе переоцениваемых НМА, не может быть определена справедливая стоимость из-за отсутствия активного рынка, то он оценивается по первоначальной стоимости.

Способ последующей оценки НМА в бухучете может быть пересмотрен. Последствия его изменения отражаются перспективно, то есть без пересчета данных за предыдущие периоды (п. 27 ФСБУ 14/2022).

Проверка элементов амортизации НМА

Стоимость НМА погашается посредством амортизации.

В соответствии с ФСБУ 14/2022 некоммерческие организации начисляют амортизацию НМА в общем порядке.

Для начисления амортизации организация должна определить элементы амортизации:

- 1) срок полезного использования - период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды организации.

Срок полезного использования может определяться не только временем, но и количеством продукции (объема работ или услуг в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования такого объекта;

2) ликвидационную стоимость. В общем случае она считается равной нулю. Ликвидационную стоимость НМА можно установить только в трех случаях (п. 36 ФСБУ 14/2020):

- а) если договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации объект НМА в конце срока его полезного использования;
- б) если существует активный рынок для такого объекта, с использованием данных которого можно определить его ликвидационную стоимость;
- в) если существует высокая вероятность того, что активный рынок для такого объекта будет существовать в конце срока его полезного использования.

3) способ начисления амортизации.

Все элементы амортизации НМА подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта (п. 42 ФСБУ 14/2020) в конце отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости принимается решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухучете как изменения оценочных значений, т.е. относятся на прибыль или убыток (ПБУ 21/2008).

В общем случае эксплуатируемый НМА не должен иметь нулевую балансовую стоимость, т.к. организация должна была до 2024г. (П. 27 ПБУ 14/2007) и должна с 2024г. (П. 42 ФСБУ 14/2022) регулярно проверять оставшийся СПИ НМА и при необходимости его корректировать.

Нулевая балансовая стоимость может быть только у объектов в виде результатов НИОКР, полученных ранее 2019 года, которые по ФСБУ 14/2022 признаны НМА, но СПИ которых (5 лет по ПБУ 14/2007) на дату перехода на ФСБУ 14/2022 истек. «Альтернативный» переход на ФСБУ 14/2022 (п. 53 ФСБУ 14/2022) не предусматривает пересмотра балансовой стоимости объектов.

Как отразить в бухучете и отчетности краткосрочные права на объекты интеллектуальной собственности

Многие лицензионные договоры заключаются сроком на один год, что не позволяет отнести их к НМА, поскольку одним из признаков НМА является его предназначение для использования в течение периода более 12 месяцев (пп. «в» п. 4 ФСБУ 14/2022).

Для отражения в бухучете объектов, обладающих всеми признаками нематериальных активов за исключением того, что предполагаемый срок их использования не превышает 12 месяцев, можно закрепить учетной политикой положения, приведенные в Рекомендациях БМЦ «Р-163/2024-КлР «Краткосрочные права»:

- если актив (используемый или незавершенный) соответствует всем критериям признания НМА, кроме меньшего срока полезного использования, он признается в БУ в составе оборотных активов;
- при признании краткосрочные НМА оцениваются по сумме фактических затрат на их приобретение или создание;
- стоимость краткосрочных НМА списывается в расходы тех отчетных периодов, в течение которых они используются. Сумма признаваемых в текущем периоде расходов определяется исходя из соотношения истекшего и оставшегося периода использования актива, а также с учетом того, чтобы не списанная часть себестоимости не превысила возмещаемую сумму актив;
- краткосрочные НМА отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом существенности отдельной статьей оборотных активов. Организация присваивает наименование этой статье в зависимости от того, какого рода объекты в нее входят, чтобы ее содержание было понятно пользователю бухгалтерской отчетности.

6. Проверка активов на обесценение

Если по итогам полугодия подтверждаются признаки (индикаторы) обесценения, все активы следует проверить на обесценение (п. 28 ФСБУ 5/2019, п. 17 ФСБУ 26/2020, п. 38 ФСБУ 6/2020).

Признаки (индикаторы) обесценения должны быть зафиксированы в учетной политике. В частности, об обесценении свидетельствует

- моральное устаревание или потеря первоначальных качеств актива;

Закрываем полугодие: на что обратить внимание в бухгалтерском учете

- значительные изменения технических, рыночных, экономических или правовых условий, в которых предприятие осуществляет деятельность;
- сужение рынков сбыта продукции,
- снижение рыночной стоимости актива.

Цель проведения проверки на обесценение - обеспечение уверенности в том, что активы не отражены по стоимости, превышающей экономические выгоды от их использования или реализации в будущем. При упрощенном бухгалтерском учете эти положения можно не применять.

Российские Федеральные стандарты не приводят порядок проверки на обесценение и отражения этих операций в бухгалтерском учете. Поэтому необходимо разработать такой порядок на основе МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

При наличии признаков обесценения необходимо на отчетную дату:

1) По каждому виду запасов сравнить их фактическую себестоимость и чистую стоимость продажи, которая определяется как разница между предполагаемой ценой продажи запасов и предполагаемыми затратами на производство/приобретение этих запасов, их подготовку к продаже.

Если чистая стоимость продажи меньше фактической себестоимости, на разницу необходимо создать резерв (п. 2 ПБУ 21/2008):

- создан (доначислен) резерв под снижение стоимости запасов Д 90.2 (или 91.2) К 14
- восстановлен резерв по ранее обесцененным запасам (до чистой стоимости продажи, но не выше фактической себестоимости) Д 90.2 (или 91.2) К 14 сторно.

2) В отношении основных средств, НМА и капитальных вложений при проверке на обесценение следует сравнить балансовую стоимость актива и его возмещаемую стоимость, под которой понимается большая из двух величин:

- справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу. Расходы на продажу - это сумма, которую можно выручить от продажи актива в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие;
- ценность использования актива, которая определяется как приведенная стоимость будущих денежных потоков (как положительных, так и отрицательных) от использования актива и его продажи в конце срока полезного использования.

Если балансовая стоимость актива превышает возмещаемую стоимость, то необходимо признать его обесценение. Убыток от обесценения признается в составе прибыли или убытка или уменьшает резерв по переоценке, если актив учитывается по переоцененной стоимости.

В бухгалтерском балансе основные средства, НМА и капвложения отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость (в т.ч. с учётом переоценок), уменьшенную на суммы обесценения и накопленной амортизации (п. 25 ФСБУ 6/2020, п 17.2 ФСБУ 26/2020).

7. Что проверить в учете аренды в соответствии с ФСБУ 25/2018

Арендатор должен зафиксировать в учетной политике следующие положения:

1. Применение основного или упрощенного способа бухгалтерского учета аренды, если ФСБУ 25/2018 допускает выбор.

Упрощенный способ может применяться при одновременном выполнении трех условий:

- договором не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору,
- не предполагается выкуп предмета аренды по цене значительно ниже справедливой стоимости,
- не предполагается передача арендованного объекта в субаренду,

и при этом дополнительно выполняется одно из условий:

а) срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;

При определении срока аренды для целей бухгалтерского учета следует принимать во внимание не только условия договора, но также существующую практику организации в заключении таких договоров и факторы, которые могут свидетельствовать о том, что арендные отношения не закончатся с окончанием срока договора (письмо Минфина России от 04.10.2021 № 07-01-09/80036).

б) рыночная стоимость предмета аренды без учета износа не превышает 300 000 руб., и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;

в) арендатор вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

По краткосрочным договорам (не более 12 месяцев) использование упрощенного порядка учета аренды возможно в отношении группы однородных по характеру и способу использования предметов аренды, поэтому в учетной политике необходимо зафиксировать такие группы.

2. 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.
3. При основном способе учета аренды:
 - а) порядок формирования первоначальной стоимости права пользования активом, в частности, порядок оценки
 - справедливой стоимости,
 - негарантированной ликвидационной стоимости,
 - ставки дисконтирования для расчета приведенной стоимости арендных платежей;
 - б) в случае права на упрощенный способ бухгалтерского учета:
 - 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;
 - в) способ амортизации права пользования активом;
 - г) применение или не применение переоценки права пользования активом. Возможность выбора варианта учета введена Приказом Минфина России от 16.10.2018 N208н.

Арендодатель должен зафиксировать в учетной политике следующие положения:

У арендодателя способ учета имущества, переданного в аренду, зависит от классификации аренды в качестве операционной или неоперационной (финансовой). Аренда классифицируется в качестве операционной, если исходя из условий договора выгоды и риски, связанные с использованием объекта, не переходят к арендатору (п. 26 ФСБУ 25/2018).

Арендодатель, который вправе использовать упрощенные способы бухгалтерского учета, может признавать операционную аренду во всех случаях, которые не предусматривают переход к арендатору права собственности на объект или его выкуп по цене намного ниже справедливой стоимости (п. 28 ФСБУ 25/2018). Это необходимо зафиксировать в учетной политике.

Элементы учетной политики Арендодателя:

1. 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.
2. При финансовой (неоперационной) аренде - порядок оценки валовой и чистой стоимости инвестиции в аренду, в частности порядок оценки
 - справедливой стоимости предмета аренды;
 - негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды;
 - ставки дисконтирования для расчета чистой стоимости инвестиции в аренду.

ЧИА при изменении условий договора

Арендодатель пересматривает ЧИА в случаях (п.39-п. 43 МСФО (IFRS) 16, п. 31 ФСБУ 25/2018):

- изменения намерения продлевать или сокращать срок аренды, которое учитывалось ранее при расчете срока аренды;
- изменения величины арендных платежей;
- изменение оценки опциона на покупку предмета аренды;
- других изменений условий договора аренды.

В ФСБУ 25/2018 отсутствует порядок бухгалтерского учета, который должен применять арендодатель в случае модификации договора без изменения его классификации. Поэтому следует руководствоваться принципами, которые приведены в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (пункты 79-80) и в рекомендации Объединенной лизинговой ассоциации «ОЛА-ФСБУ-Р1/2022».

Можно зафиксировать в учетной политике следующий порядок отражения в бухучете модификации финансовой аренды:

1. Если изменение условий договора увеличивает сферу его применения за счет передачи права пользования одним или несколькими активами, при этом сумма арендных платежей увеличивается на величину, сопоставимую с их исходным размером, модификацию договора следует рассматривать в качестве отдельного договора аренды и оценивать по нему чистую инвестицию в аренду.
2. Если при изменении договора финансовой аренды его классификация осталась прежней, а сфера применения и платежи существенно не меняются, то
 - с учетом изменения условий договора (размера платежей, срока аренды, суммы выкупа и т.п.) строится новый график движения средств по договору с начала его действия.
 - определяется величина изменения остатка ЧИА на дату модификации условий договора на основании нового графика движения средств по сравнению с величиной, которая была рассчитана на эту дату до модификации;
 - сумма изменения ЧИА на дату модификации относится на финансовые результаты;
 - после модификации договора для расчета процентного дохода используется новый график движения средств.

8. Проверка 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 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 судебным спорам (в т.ч. по налоговым проверкам).

9. Проверка и анализ дебиторской и кредиторской задолженности

Для составления промежуточной бухгалтерской отчетности дебиторская и кредиторская задолженности подразделяются на:

- краткосрочную, установленный срок погашения которой на отчетную дату (то есть на 1 июля) не превышает 12 месяцев;
- долгосрочную, установленный срок погашения которой на отчетную дату превышает 12 месяцев.

Кроме того, в процессе инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности выделяются

- просроченная задолженность;
- безнадежная задолженность.

Анализ дебиторской и кредиторской задолженности дает представление о состоянии расчетов с контрагентами и позволяет своевременно принять меры, чтобы добиться оплаты или получить оплаченный товар.

При выявлении задолженности контрагента-покупателя по отгруженным ему товарам или задолженности контрагента-продавца по поставке товаров, в счет которых уже перечислена предоплата, необходимо составить претензию, где напомнить об обязательствах контрагента (со ссылкой на договор и все прочие документы) и указать срок исполнения претензии. Можно предложить альтернативный вариант расчетов, например, соглашение об отступном.

Резерв по сомнительным долгам

Все организации (в том числе те, которые применяют упрощенные методы бухгалтерского учета), должны создавать в бухучете резерв сомнительных долгов (п. 70 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.98 № 34н). Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично (п. 70 Приказа Минфина России от 29.07.1998 N 34н.). Порядок оценки вероятности невозврата долга устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

В налоговом учете создание резерва по сомнительным долгам – это право организации, которое закрепляется в учетной политике. Такой резерв создается по правилам статьи 269 Налогового кодекса.

При наличии валютных расчетов для расчета суммы резерва по сомнительным долгам как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, принимается рублевый эквивалент суммы дебиторской задолженности в валюте на дату проведения инвентаризации (письмо Минфина России от 03.03.2021 N 03-03-06/1/14960).

Следует иметь в виду, что в налоговом учете в 2025 году доходы/расходы в виде положительной/отрицательной курсовой разницы по требованиям/обязательствам в иностранной валюте (за исключением авансов) признаются только на дату прекращения (исполнения) этих требований/обязательств. Пересчет валютных требований (обязательств) на конец месяца не производится. Поэтому на конец отчетного периода может возникать разница в оценке дебиторской и кредиторской задолженности в валюте.

Безнадежная задолженность

Выявленная по итогам отчетного периода безнадежная дебиторская задолженность списывается как убыток.

В нормативных документах бухгалтерского учета отсутствует конкретный перечень оснований для признания задолженности безнадежной. В пунктах 77, 78 "Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ" сказано только о необходимости списания

- дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных для взыскания;
- кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой.

Признание задолженности безнадежной для целей налогового учета осуществляется по следующим основаниям (п. 2 ст. 266 НК РФ):

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ). При этом признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности (письма Минфина России от 16.02.2021 N 03-03-06/2/10482, от 13.01.2020 N 03-03-06/1/569);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ) (законы, указы, постановления, распоряжения, положения и т.п. органов государственной власти и местного самоуправления);
- обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ. Но следует иметь в виду, что при исключении юрлица из ЕГРЮЛ по причине недостоверности сведений, указанных им при регистрации (п. 5 статьи 21.1 Закона N 129-ФЗ), признать задолженность безнадежной и списать на расходы в налоговом учете нельзя (письма Минфина России от 17.05.2021 № 03-03-06/1/37298, от 27.01.2021 № 03-03-

Закрываем полугодие: на что обратить внимание в бухгалтерском учете

06/1/4667, от 21.05.2019 № 03-03-06/2/36730). Данная задолженность может быть признана безнадежной по другим основаниям, в частности, в связи с истечением срока исковой давности.

- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства;
- признание безнадежными долгов физлица-банкрота в соответствии с Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;
- суммы прекращенных кредитных обязательств, оформленных мобилизованными гражданам, контрактниками, военнослужащими - участниками СВО и членами их семей если военнослужащий погиб, скончался от увечья или получил I группу инвалидности (Федеральный закон от 21.11.2022 N 443-ФЗ, ст. 2 Федерального закона от 07.10.2022г. № 377-ФЗ).

Суммы кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами) подлежат списанию в налоговом учете в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, в частности, при ликвидации кредитора.

Основанием для списания в бухгалтерском и налоговом учете долгов с истекшим сроком исковой давности и других долгов, нереальных для взыскания или погашения, является приказ руководителя, который издается по результатам инвентаризации.

Невостребованная кредиторами просроченная задолженность списывается на прибыль организации и учитывается при расчете налога на прибыль как внереализационный доход.