1. **Правила составления годовой бухгалтерской отчетности**

При составлении бухгалтерской отчетности организацией должны быть соблюдены следующие правила.

1. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке ([п. 15](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA935J8F2L) ПБУ 4/99).

2. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ (в рублях) ([ч. 7 ст. 13](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD234A63FB7DD184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA833J8F2L) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, [п. 16](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA935J8FDL) ПБУ 4/99).

3. Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

4. В бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

5. Если значение какого-либо числового показателя отсутствует, то в строке (графе) типовой формы ставится прочерк ([п. 11](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA935J8F5L) ПБУ 4/99).

6. Вычитаемый показатель или показатель, имеющий отрицательное значение, указывается в круглых скобках ([примечание 7](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2D4B63FC79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA938J8F5L) к форме Бухгалтерского баланса (Приложение N 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н)).

7. Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных [п. п. 5](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2D4B63FD7DD184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA932J8F7L) и [6](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2D4B63FD7DD184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA932J8F2L) Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н ([п. п. 32](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAAA30J8FDL), [36](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAAA33J8F7L) ПБУ 4/99).

8. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах ([п. 35](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAAA33J8F4L) ПБУ 4/99).

9. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету ([п. 34](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAAA33J8F5L) ПБУ 4/99).

10. Данные бухгалтерской отчетности за отчетный период должны быть сопоставимы с данными за предшествующие отчетные периоды ([п. 6.4](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2D4160FF738C8EE877F948144806758FD520F86CFBAEJ3F2L) Концепции, [п. 10](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD2A4568FA79D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA932J8FCL) ПБУ 4/99).

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за [отчетный период](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295728F38F8C963CCA21143DA975DBD1B871AC08544E5336CCDE25JFF8L), то они подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету, применяемыми в отчетном периоде. В результате таких корректировок сравнительные показатели 2015 г., представленные в бухгалтерской отчетности за 2016 г., могут не совпадать с этими же показателями в бухгалтерской отчетности за 2015 г. ([Письмо](consultantplus://offline/ref=9F53E433A9FFEEBA295734E2968C963CCD284765FD78D184E02EF54A13475962889C2CF96CFAA936J8F4L) Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01).

Существенность информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности

Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

1. [**Рекомендации**](consultantplus://offline/ref=1BEA15D9EC55A9A4788B1B3F72AFE8D1A8DE5BE4EF7AEA5834913301BF6811148CE20DB51F3F21BDC9S9L) **аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (Приложение к Письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875))**

**Отражение в бухгалтерском учете платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами (платы за систему Платон**)

Исходя из ПБУ 10/99 и [Инструкции](consultantplus://offline/ref=D3A33A40B8C6D769671B9EA054EB66FF4C56CF2124D95C1808319FE4F55D9269787A6E8E3FB1436DXFVEL) по применению Плана счетов, начисленная сумма Платы отражается по дебету счетов учета затрат в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом. Фактически уплаченные суммы Платы учитываются по дебету счета учета расчетов с бюджетом.

Одновременно следует иметь в виду, что при отражении в бухгалтерском учете транспортного налога, причитающегося к уплате в бюджет по итогам налогового периода, в кредит счета учета расчетов с бюджетом относится сумма такого налога за вычетом фактически уплаченной в данном налоговом периоде суммы Платы.

**Пример (служебное письмо от 23.11.2016 «Плата за систему «Платон», отражение в расходах в 2016 г.»):**

*Организация имеет на балансе грузовой автомобиль (Камаз 55111-15, А164НС35) с разрешенной максимальной массой 18 тонн, приобретенный и зарегистрированный в реестре системы "Платон", используемый для перевозки груза. В систему "Платон" в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами (ТС), имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, перечислен аванс в сумме 50 000 руб. По итогам рейсов, совершенных грузовым автомобилем за 2016 г., оператором начислена плата в размере 48 000 руб.*

*Транспортный налог, рассчитанный за 2016 г. по данному грузовому автомобилю, составил 25 000 руб.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма | Первичный документ |
| Отражено перечисление денежных средств оператору системы "Платон" | 76.09/ООО «РТИТС»/По постановлению от 14.06.2013 | 51 | 50 000 | Выписка банка по расчетному счету |
| Начислена плата за проезд по системе "Платон" | 76.09/ООО «РТИТС»/Камаз 55111-15, А164НС35 | 76.09/ООО «РТИТС»/По постановлению от 14.06.2013 | 48 000 | Отчет оператора (Выписка по лицевому счету владельца ТС), бухгалтерская справка |
| Начислен транспортный налог | 26 | 68.07 | 25 000 | Бухгалтерская справка-расчет |
| Уменьшен транспортный налог на сумму платы за проезд за второй квартал | 68.07 | 76.09/ООО «РТИТС»/Камаз 55111-15, А164НС35 | 25 000 | Бухгалтерская справка |
| Отражена в расходах плата в систему «Платон», превышающая сумму транспортного налога (48000-25000) | 20 (15;44 и др) | 76.09/ООО «РТИТС»/Камаз 55111-15, А164НС35 | 23000 | Бухгалтерская справка-расчет |

**Отражение в бухгалтерском учете изменения инвентарного объекта основных средств**

В соответствии с [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=EBE955B262FEBC00BADE6B96BE16ADF4DD23A73B33122D25655D4883E56681D1C4A1182E1F1136A803jCM) единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п.6 ПБУ 6/01).

**Изменение (разукрупнение, др.) инвентарного объекта основных средств, не влияющее на финансовое положение организации, финансовый результат ее деятельности и (или) движение денежных средств, на синтетических счетах бухгалтерского учета не отражается.**

**Напомним!**

Согласно Инструкции по применению Плана счетов аналитический учет по счету 01 "Основные средства" ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Действующие в настоящее время нормативные акты, регулирующие порядок отражения в бухгалтерском учете объектов основных средств (ОС), не устанавливают порядка отражения операций, связанных с «разделением» — разукрупнением объектов ОС.

Необходимость разукрупнения основного средства может быть квалифицирована только как изначально неправильно идентифицированный инвентарный объект, т.е. ошибка, которая в бухгалтерском учете отражается по правилам ПБУ 22/2010[2](http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a8/850189.html" \l "_ftn2" \o ").

Отметим, что:

* процесс разукрупнения при первоначальном определении единицы учета основного средства (инвентарного объекта) следует разграничивать со случаем модернизации и реконструкции, когда происходит достройка, усовершенствование объекта ОС, меняются его технические характеристики, изменяется срок его полезного использования. В этом случае из одного объекта ОС может возникнуть несколько новых объектов, но уже с другими характеристиками, в том числе с другим сроком полезного использования;
* разукрупнение также следует отличать и от случаев частичной ликвидации, реализации или иного выбытия части основного средства;
* разукрупнение основного средства на два и более независимых друг от друга объекта ОС не является выбытием основного средства.

**Учет выданных (полученных) авансов, выраженных в иностранной валюте и подлежащих возврату**

По общему правилу авансы пересчитываются в рубли на дату перечисления (получения) и в дальнейшем не переоцениваются (п. 9 ПБУ 3/2006).

Однако Минфин разъясняет, что при возникновении у исполнителя обязанности возврата ранее полученных им валютных авансов (например, в связи с неисполнением условий договора) указанные суммы подлежат пересчету по правилам пункта 7 ПБУ 3/2006. То есть на дату принятия решения о возврате аванса, и (или) на отчетную дату.

Образовавшая при пересчете курсовая разница отражается в бухучете и раскрывается в отчетности. Данная разница включается в прочие доходы (прочие расходы) в том отчетном периоде, в котором у получателя аванса, возникла обязанность их возврата.

## Поступления от учредителей не признаются доходами

## Минфин напомнил, что поступление денежных средств и иного имущества от учредителей (акционеров, участников, собственников) в счет вкладов, взносов при формировании уставного фонда, в качестве безвозмездного финансирования, вкладов в имущество общества не признаются доходами организации (п. 2 ПБУ 9/99). Соответственно, по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» эти суммы не отражаются.

## Ранее Минфин уже разъяснял, что вклад участника (собственника) отражается обществом по дебету счетов учета имущества в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал» (письмо от 27.11.2014 N 07-01-06/60407).

**Признание доходов (расходов) от продажи иностранной валюты**

В соответствии с [ПБУ 9/99](consultantplus://offline/ref=0F71D0360B4F8228F6E4AAC52C8B2A2D94DD1B5D964DB804F2C1D563BA5238D2F1853F41B668EC20NE04M) доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). В соответствии с [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/ref=0F71D0360B4F8228F6E4AAC52C8B2A2D94DD1B5E9F42B804F2C1D563BA5238D2F1853F41B668EC20NE04M) расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Согласно [ПБУ 23/2011](consultantplus://offline/ref=0F71D0360B4F8228F6E4AAC52C8B2A2D94DB105B974CB804F2C1D563BA5238D2F1853F41B668EC20NE06M) поступления денежных средств от валютно-обменных операций (за исключением потерь или выгод от операции) не являются денежными потоками организации.

Учитывая это, доходом (расходом) от продажи организацией иностранной валюты является сумма выгоды (потерь) от этой операции, рассчитываемая как разница между суммой денежных средств в рублях, полученных при продаже иностранной валюты, и рублевой оценкой этой валюты на дату операции.

Таким образом, эта операция не рассматривается как продажа прочих активов. На счете 91 и в отчете о финансовых результатах в составе прочих доходов (расходов) отражается только разница.

**Отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств в связи с предстоящей уплатой налоговых санкций**

Согласно [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=28E08B94072D1C7CAC746B436A50948C5C4843A38F6473ED914F0A8799AD3F27266EB9449032AB30A639M) обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения может возникнуть, наряду с иными основаниями, из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений и пр. (оценочное обязательство). Условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства определены в [пункте 5](consultantplus://offline/ref=28E08B94072D1C7CAC746B436A50948C5C4843A38F6473ED914F0A8799AD3F27266EB9449032AB33A63AM) данного Положения.

При участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятна выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается соответствующая сумма оценочного обязательства.

Исходя из [пункта 8](consultantplus://offline/ref=28E08B94072D1C7CAC746B436A50948C5C4843A38F6473ED914F0A8799AD3F27266EB9449032AB32A639M) ПБУ 8/2010 величина признанного оценочного обязательства относится на тот вид расходов, на который относится сумма соответствующего налога. В случае если оценочное обязательство признано в связи с нарушением организацией порядка уплаты налога на прибыль, данное обязательство относится в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

**Раскрытие в отчете о финансовых результатах уплаченных (подлежащих уплате) налоговых санкций**

Начисленный налог на прибыль (аналогичные обязательные платежи ЕНВД, ЕСХН и пр.), а также налоговые санкции по ним отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Штрафы и пени, уплаченные налогоплательщиком или подлежащие уплате, по всем остальным налогам (взносам) в отчете о финансовых результатах формируют прибыль (убыток) до налогообложения. То есть отражаются на счетах расходов, счет 99 не используется.

Соответственно, и в отчете о финансовых результатах суммы санкций раскрываются по разным строкам в зависимости от вида налога, по которому они начислены.

Выдержка из Рекомендации БМЦ Р-64/2015-Кпр «Фискальные санкции» от 11.09.2015:

1. Фискальная санкция признаётся (если иное не установлено настоящим пунктом) в наиболее ранний из двух моментов:

1) возникновение обязанности организации по уплате соответствующей суммы;

2) безакцептное списание соответствующей суммы со счёта организации.

В случае если организация предпринимает действия по оспариванию фискальной санкции, такая санкция признаётся исходя из соответствия условиям признания оценочных обязательств, установленных ПБУ 8/2010.

1. В случае если фискальная санкция (за исключением налогообложения прибыли) признана до окончания года, в котором произошло событие, являющееся основанием для наложения санкции, или после окончания этого года, но до истечения периода событий после отчётной даты, такая санкция относится на ту же статью отчёта о финансовых результатах за отчётный период, на которую относится соответствующий налог, сбор или иной аналогичный платёж в бюджет. В случае если фискальная санкция признана после указанного времени или если налог, сбор или иной аналогичный платёж в бюджет не признаётся в прибыле/убытке (в том числе, включается в стоимость какого-либо актива или компенсируется другой стороной, например, НДС), связанная с ним фискальная санкция признаётся в порядке, предусмотренном пунктом 3 настоящей Рекомендации.
2. В случае, отличном от указанного в пункте 2 настоящей Рекомендации, фискальная санкция (за исключением налогообложения прибыли) признаётся как расход, не относящийся к обычной деятельности организации (прочий расход).
3. Фискальные санкции, связанные с налогообложением прибыли (доходов) организации, не включаются в её прибыль (убыток) до налогообложения и отражаются обособленно наряду с показателями налогообложения прибыли (текущий налог на прибыль, изменения отложенных налогов и др.), формируя чистую прибыль (убыток) организации за период.

**Представление пересмотренной бухгалтерской отчетности**

Согласно [ПБУ 22/2010](consultantplus://offline/ref=58655B0AB76594E973CDF39E731F275FFD32825A05BC19A512B5E1EA6E95D104042830AE81D6FF77tAJ9N) в случае исправления в установленном порядке существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. При этом пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется исходя из обычаев делового оборота в разумные сроки после внесения в нее исправлений в соответствии с указанным [Положением](consultantplus://offline/ref=58655B0AB76594E973CDF39E731F275FFD32825A05BC19A512B5E1EA6E95D104042830AE81D6FF77tAJ9N), если иное не определено соответствующими нормативными правовыми актами.

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.

Аналогичное мнение высказано МФ РФ в письме от 15 декабря 2016 г. N 07-01-09/75282

**Порядок исправления ошибок (ПБУ 22/2010)**

1. Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.
2. Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).
3. Существенная ошибка предшествующего отчетного года (2016 г.), выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п. (в 2017 г. но до собрания акционеров/участников), исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность – 2016 г.) .

Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность).

1. Существенная ошибка предшествующего отчетного года (2016 г.), выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке, исправляется в также как в п.3, т.е. записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность – 2016 г.).

При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

5. Существенная ошибка предшествующего отчетного года (2016 г.), выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:

1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 – счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

1. **Другие особенности составления бухгалтерской отчетности**

Также актуальными при составлении отчетности за 2016 год остаются рекомендации Минфина аудиторам по проверке отчетности за прошлые годы. Вспомним наиболее значимые из них:

Обещанные премии сотрудникам по итогам работы за год формируют оценочное обязательство

Например, в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году. В этом случае организация на основе оценки вероятности достижения таких показателей (условий) в отчетном году признает оценочное обязательство в соответствии с ПБУ 8/2010 (письмо Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355).

Выданные высоколиквидные займы отражаются в балансе в составе денежных средств

Предоставленные другим организациям займы относятся к финансовым вложениям (п. 3 ПБУ 19/02). Финансовые вложения отражаются по строке 1240 актива баланса.

В силу п. 5 ПБУ 23/2011 высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости, являются денежными эквивалентами. В бухгалтерском балансе денежные эквиваленты отражаются по строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Если по условиям договора займа сроки и порядок возврата заемщиком полученной суммы займа (например, возврат по первому требованию заимодавца) позволяют отнести данный заем к денежным эквивалентам, информация о нем отражается займодавцем в балансе по строке 1250 (письмо Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

### ТМЦ, купленные для строительства, относятся к внеоборотным активам

### Сырье и материалы, используемые для создания внеоборотных активов организации (например, строительство здания) не удовлетворяют характеристикам МПЗ, приведенным в п. 2 ПБУ 5/01. Поскольку не используются в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (при выполнении работ, оказании услуг), не предназначены для продажи, не используются для управленческих нужд организации. Минфин считает, что они не могут быть признаны частью МПЗ и отражаться в бухгалтерском балансе по строке 1210 «Запасы». Такие активы отражаются в разделе 1 баланса в составе внеоборотных активов (письмо Минфина России от 29.01.2014 N 07-04-18/01).

### Расходы за счет фондов признаются в обычном порядке

### ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимость от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения (фондов развития производства, фондов потребления и иных аналогичных фондов) и периода (времени) их формирования (письмо Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

### Следовательно, использование чистой прибыли на социальные цели, развитие производства и пр. не изменяет сальдо по счету 84, и никак не влияет на показатель строки 1370 "[Нераспределенная прибыль](http://www.audit-it.ru/terms/accounting/neraspredelennaya_pribyl_nepokrytyy_ubytok.html) (непокрытый убыток)" баланса. Использование средств фондов отражается только в аналитическом учете на субсчетах к счету 84.

Стоимость МПЗ отражается в отчетности за минусом возвратных отходов

При формировании информации о величине МПЗ Минфин разъясняет, что стоимость отходов производства отражается на субсчете 10-6 «Прочие материалы». Стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (то есть по цене возможного использования или продажи) и относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство. То есть доход в виде рыночной стоимости полученных отходов не отражается (письмо Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355). Данное разъяснение необходимо учитывать при формировании показателей актива баланса, а также себестоимости при составлении отчета о финансовых результатах.

### Но это правило применимо только к возвратным отходам. Если же при демонтаже или ликвидации основного средства остаются приходные к использованию отходы, они также учитываются на субсчете 10-6, но в корреспонденции со счетом учета прочих доходов - 91.

### Авансы, выданные на строительство, учитываются как внеоборотные активы

### В соответствии с п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны разделяться на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Краткосрочные – активы и обязательства со сроком обращения (погашения) не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства относятся к долгосрочным.

### Минфин разъясняет, что при выдаче авансов подрядчикам на оплату работ, услуг и пр., связанных, например, со строительством объектов основных средств, суммы предоплат отражаются в балансе в разделе 1 "Внеоборотные активы" (письмо Минфина РФ от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

### Однако, если строительство, например, заморожено и встал вопрос о возврате авансов, в отчетности их нужно перевести в состав оборотных активов и показать как дебиторскую задолженность (раздел 2 баланса).

Полученные (выданные) авансы отражаются в балансе без НДС При перечислении организацией предоплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) [дебиторская задолженность](http://www.audit-it.ru/terms/accounting/debitorskaya_zadolzhennost.html) отражается в балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей вычету (принятой к вычету). Аналогично при получении аванса [кредиторская задолженность](http://www.audit-it.ru/terms/accounting/kreditorskaya_zadolzhennost.html)отражается в балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет (письмо Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01).

### Средства в банках с отозванными лицензиями раскрываются в балансе обособленно

### Существенная сумма денежных средств на расчетном счете в банке, у которого отозвана лицензия на осуществление банковских операций, раскрывается отдельной статьей (например, "Средства на счетах, операции по которым прекращены") в разделе "Оборотные активы" баланса. С момента отзыва у банка лицензии до момента подачи организацией заявления на закрытие расчетного счета и возврат средств, указанные средства отражаются в бухучете на счете 55 «Специальные счета в банках». После подачи заявления указанные средства отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (письмо Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027).

Раскрытие информации о полученных займах (кредитах)

В соответствии с [ПБУ 4/99](consultantplus://offline/ref=B19FB769AAEA20CA649F58249787D8321C1EB6DA393F6AE6D3C41A47077442019D6F97F80E11B367tEN1J) в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Исходя из этого, в случае, если **срок погашения заемных средств, ранее представленных в бухгалтерском балансе как долгосрочные обязательства, на отчетную дату составляет менее 12 месяцев, указанные обязательства представляются как краткосрочные.**

Отражение обязательств по полученным займам (кредитам)

Сумму задолженности по займам и кредитам формируют как сумма основного долга, так и причитающиеся на конец [отчетного периода](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403B8CADDB1144DB0A22BAE0F09193DBD321AC0E03774C2CABC0B66MAJ) к уплате **проценты** согласно условиям договоров ([п. п. 2](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4AE74F05B001368E56D4382A73E7E968EFE026BC98546C561M5J), [4](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4AE74F05B001368E56D4382A73E7E968EFE026BC98546C661M7J), [15](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4AE74F05B001368E56D4382A73E7E968EFE026BC98546C261M6J), [16](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4AE74F05B001368E56D4382A73E7E968EFE026BC98546C261M4J) ПБУ 15/2008, [п. п. 73](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4A87CF25E0C1368E56D4382A73E7E968EFE026BC98544C761M4J), [74](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4A87CF25E0C1368E56D4382A73E7E968EFE026BC98544C761M5J) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности). При этом если срок уплаты процентов по долгосрочному займу составляет менее 12 месяцев, то сумма задолженности по их уплате отражается организацией-заемщиком по [строке 1510](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DB4AE74F05A051368E56D4382A73E7E968EFE026BC98546C361M2J) "Заемные средства" разд. V "Краткосрочные обязательства" ([Письмо](consultantplus://offline/ref=D37F3A3B5F4492765403A4DBC4B1144DBCAE7DF4580F4E62ED344F80A031218189B70E6AC9854E6CM3J) Минфина России от 28.01.2010 N 07-02-18/01).

При этом причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты по долгосрочным кредитам, отражаемые в бухгалтерском балансе как краткосрочные обязательства, при необходимости должны быть обособлены от данных о краткосрочных кредитах и займах.

Признание расходов по займам (кредитам)

В соответствии с [ПБУ 15/2008](consultantplus://offline/ref=08F69DB5146EC9F02A12EECA74B2E93A35C2A2AF7CE23CE0ECFCC33F4D3116D26954052252CF3474h2P2J) расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В случае **предоставления субсидии** из федерального бюджета на возмещение части затрат на уплату процентов по полученным кредитам, средства которых были направлены на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива, затраты на уплату процентов по этим кредитам включаются в стоимость инвестиционного актива в сумме за минусом полученной субсидии. Данный подход применяется, среди прочего, когда на момент признания расходов по уплате процентов по полученным кредитам субсидия еще не получена, но имеется высокая вероятность получения ее.

Раскрытие информации о выданных поручительствах и других видах обеспечений

В соответствии с [ПБУ 4/99](consultantplus://offline/ref=073888926A563E1C92B2500BD8C09D25234214A49D06A3E73CDBE320EE73E2A3DB91CDFEB63C4268g9J2H) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать среди прочего дополнительные данные о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации. В частности, о всех выданных до отчетной даты поручительствах и других видах обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, **сроки исполнения которых не наступили.**

Признание организацией-векселедателем процентов по причитающемуся к оплате векселю

В соответствии с [ПБУ 15/2008](consultantplus://offline/ref=A1E622EB10DB937A80B5A23BA02FDD636EA09B154A48C9B95B3B59231BC6C60A6FA6B4PEbBJ) расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Исходя из этого в случае признания **организацией-векселедателем процентов на вексельную сумму в составе прочих расходов** они отражаются в составе этих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств. Выбранный вариант следует закрепить в учетной политике.

Признание доходов по предоставленным займам

Проценты за предоставленные другим организациям займы подлежат признанию организацией в суммах причитающихся поступлений в течение срока договора займа равномерно (если иное не определено другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету) независимо от того, когда фактически поступят платежи согласно заключенным организацией договоров займа.

Раскрытие информации об уплаченных (полученных) авансах (предварительной оплате)

В бухгалтерском балансе данные о дебиторской (кредиторской) задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (за приобретенные товары, работы, услуги) **отражаются в случае их существенности обособленно** от сумм, перечисленных (полученных) организацией в соответствии с договорами авансов (предоплаты).

Признание организацией скидок (накидок)

В соответствии с ПБУ 9/99 (ПБУ 10/99) выручка (расход) определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Формирование информации об оценочных обязательствах на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды

В соответствии с [ПБУ 6/01](consultantplus://offline/ref=DE4033506531EF59018D5B0B92E5D94D2E5184D6C0434DF23B9216F7A473A66A5F4276482D4E528DeBu3K) фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются помимо прямо поименованных в данном [Положении](consultantplus://offline/ref=DE4033506531EF59018D5B0B92E5D94D2E5184D6C0434DF23B9216F7A473A66A5F4276482D4E528DeBu3K) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. Согласно [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=DE4033506531EF59018D5B0B92E5D94D2E5384D3C0424DF23B9216F7A473A66A5F4276482D4E528DeBu5K) величина оценочного обязательства включается в стоимость актива или в расходы в зависимости от его характера.

Исходя из этого, сумма оценочных обязательств на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды включается в первоначальную стоимость основных средств, если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих основных средств.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Например, денежная оценка затрат, необходимых как на ликвидацию основных средств, так и на восстановление окружающей среды.

В случае если возникновение оценочного обязательства связано с созданием (приобретением) одновременно нескольких объектов основных средств, величина такого обязательства распределяется между указанными объектами пропорционально обоснованной базе, выбранной организацией.

Раскрытие в бухгалтерском балансе затрат на ремонт основных средств

Регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния), отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I "Внеоборотные активы" как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей "Основные средства".

С учетом [пункта 7](consultantplus://offline/ref=80612504065D3548DC0E2D5236D6676D448BF216AEBC37ADB25F72D7284C655E399EA3FBF58E71C9vAw5K) ПБУ 1/2008 такие затраты погашаются в течение срока указанного временного интервала. Информация подлежит раскрытию в пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и требует отражения в учетной политике. В частности, в учетной политике целесообразно закрепить критерий отнесения затрат к крупным.

Раскрытие расходов будущих периодов

Согласно [ПБУ 4/99](consultantplus://offline/ref=03E7AE1EF02E238103842201117BE97C14782D6B63139C9E6B76180975E29CBCCF29A5C6CB195D7A6Cr5J) в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Это следует учитывать при раскрытии в бухгалтерском балансе информации о расходах будущих периодов.

Например, в составе расходов будущих периодов может учитываться единовременно уплачиваемые вознаграждение банка за выдачу банковской гарантии, плата за право аренды земельного участка и тому подобные расходы.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансового результата организации.

При этом резервирование производится в отношении материально-производственных запасов, которые 1) морально устарели, либо 2) полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо 3) текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась.

Резервирование в отношении товаров, числящихся на конец отчетного года как товары отгруженные, не производится.

В случае если заключен договор продажи готовой продукции по цене ниже ее себестоимости, создается указанный резерв.

В балансе стоимость МПЗ, под которые создан такой резерв, показываются в оценке нетто.

Корректировка оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость

Нельзя относить к финансовым вложениям векселя, по которым отсутствует возможность получения дохода (беспроцентные, приобретенные без дисконта), займы, выданные по договорам, не предусматривающим начисление процентов, задолженность, приобретенную по договорам уступки права требования, при отсутствии разницы между покупной стоимостью и суммой приобретенных требований. Все перечисленные активы следует признавать в составе дебиторской задолженности.

С точки зрения обесценения и его отражения в учете и отчетности финансовые вложения уже в периоде их приобретения должны быть разделены на две группы ([п.19](consultantplus://offline/ref=6EF08FE81F9DA9C9D8AE7A5FB734E99A38E1C7FC175770E5F2B21FF9E5A8873C9FE5656C7D2604KDxBH) ПБУ 19/02): по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым нельзя определить рыночную стоимость.

В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Для определения текущей рыночной стоимости финансовых вложений для целей бухгалтерской отчетности организация должна использовать все доступные ей источники информации о рыночных ценах на эти финансовые вложения, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли.

Исходя из [ПБУ 19/02](consultantplus://offline/ref=499953F76DFD985919D484658716534EDAED0048324FD3FFCB4C50622F67EA0702696204070B44D3EFs4H) при формировании учетной политики организации до данному вопросу выбор осуществляется в отношении периодичности проведения корректировки оценки указанных финансовых вложений (ежемесячно, ежеквартально).

Проверка финансовых вложений на обесценение

В соответствии с ПБУ 19/02 при составлении годовой бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки обесценения, организация должна провести проверку наличия условий устойчивого существенного снижения их стоимости.

При проверке используются данные об учетной стоимости финансовых вложений по состоянию на отчетную дату года, за который составляется бухгалтерская отчетность, и отчетную дату года, предшествующего отчетному году.

Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансового результата.

Резервы сомнительных долгов

В соответствии с [Положением](consultantplus://offline/ref=499953F76DFD985919D484658716534EDDE90D4E30468EF5C3155C602868B51005206E05070946EDs2H) по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организация создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении в течение 12 месяцев после отчетной даты полной оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, не обеспеченной гарантиями, то она может не создавать резерв по данному долгу, т.е. не рассматривать его как сомнительный долг.

Своевременность списания дебиторской и кредиторской задолженности

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности списанию с бухгалтерского баланса подлежит:

дебиторская [задолженность,](consultantplus://offline/ref=499953F76DFD985919D484658716534EDDE90D4E30468EF5C3155C602868B51005206E05070947EDs0H) по которой срок исковой давности истек, и другие долги, не реальные для взыскания;

кредиторская и депонентская [задолженность,](consultantplus://offline/ref=499953F76DFD985919D484658716534EDDE90D4E30468EF5C3155C602868B51005206E05070947EDsEH) по которой срок исковой давности истек.

При списании соответствующих сумм следует руководствоваться положениями ГК РФ.

Списание соответствующих сумм производится по каждому долгу и обязательству, которые выявляются при проведении инвентаризации расчетов. Документальным основанием для списания является приказ (распоряжение) руководителя организации, а также соответствующее письменное обоснование.

Инвентаризация обязательств

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=14B43D0587B1EAF1A02E9947AB2FC465A91D492205D105C03E4F998612B7CF825C47057A7C94104DVDp1K) N 402-ФЗ обязательства подлежат инвентаризации. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяется организацией, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

Проведение инвентаризации обязательств организации перед составлением бухгалтерской отчетности обязательно.

Поскольку в соответствии с [частью 1 статьи 15](consultantplus://offline/ref=14B43D0587B1EAF1A02E9947AB2FC465A91D492205D105C03E4F998612B7CF825C47057A7C941048VDp3K) Федерального закона N 402-ФЗ отчетным годом является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, инвентаризация обязательств должна проводиться по состоянию на 31 декабря включительно.

Раскрытие информации об инвестициях в уставные капиталы других организаций

Согласно [ПБУ 19/02](consultantplus://offline/ref=498F4ED480594B674A2CE0EFD2022B67341510839A9B46448DE78DEBE05FAF552DBD09919A705C96v9T9L) активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений при единовременном выполнении условий, предусмотренных [пунктом 2](consultantplus://offline/ref=498F4ED480594B674A2CE0EFD2022B67341510839A9B46448DE78DEBE05FAF552DBD09919A705C96v9TDL) данного Положения.

Учитывая это, информация о сумме денежных средств, перечисленных организацией в счет вклада в уставный капитал другой организации, до государственной регистрации соответствующих изменений учредительных документов отражается в бухгалтерском балансе как финансовые вложения.

Раскрытие информации о полученных инвестициях в связи с увеличением уставного капитала хозяйственного общества

Исходя из [ПБУ 9/99](consultantplus://offline/ref=498F4ED480594B674A2CE0EFD2022B67341510839A9F46448DE78DEBE05FAF552DBD09919A705C96v9T9L) вклады участников (собственников имущества) не являются доходами хозяйственного общества.

Учитывая это, а также исходя из [Инструкции](consultantplus://offline/ref=498F4ED480594B674A2CE0EFD2022B6734121E889D9B46448DE78DEBE05FAF552DBD09919A705F90v9T2L) по применению Плана счетов в бухгалтерском учете хозяйственного общества стоимость полученных от акционеров или участников денежных средств и иного имущества в связи с увеличением размера уставного капитала общества (до регистрации соответствующих изменений учредительных документов) показывается по отдельной статье в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса.

Раскрытие информации о неопределенности в деятельности

В соответствии с [ПБУ 1/2008](consultantplus://offline/ref=54D4972033416C6FE292591B2BB8251514256674D3A4BBD928E62D9F0F9FD916CF09A4A30AE9492Dd7E6J), если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Раскрытие информации в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

В соответствии с [ПБУ 1/2008](consultantplus://offline/ref=CA4ECB8DB563429D341128648C612F03D799431C54F26B48B339537D2F1DC2116C30E70C1CB80995o4d9J) организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности, наряду с иной информацией, суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов.

Исходя из [ПБУ 22/2010](consultantplus://offline/ref=CA4ECB8DB563429D341128648C612F03D79E401F53F46B48B339537D2F1DC2116C30E70C1CB80991o4d5J) организация раскрывает в пояснениях, наряду с иной информацией, сумму корректировки, связанной с существенными ошибками предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде. Указанная информация подлежит раскрытию по каждой статье бухгалтерской отчетности по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо.

Определение величины оценочного обязательства

В соответствии с [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=E56910540B0D893499A9480074044FF3FD338C26D30D2B626CC8D305572607C825A38AF3CD5C23BAOB36J) оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Указанное следует иметь в виду при определении величины оценочного обязательства, связанного, например, с реализацией работниками права на ежегодные оплачиваемые отпуска в соответствии с ТК РФ, в частности, необходимость учета таких обстоятельств, как утвержденный график отпусков, различия в условиях оплаты труда и дней отпуска отдельных категорий работников, необходимость уплаты страховых взносов в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков и пр.

Раскрытие информации о суммах объявленных и невостребованных акционерами дивидендов

В соответствии [Инструкцией](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F8024B6u0ABK) по применению Плана счетов направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету [счета 84](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F8225B5u0A3K) "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту [счетов 75](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F812EB4u0A6K) "Расчеты с учредителями" и [70](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F812FB3u0ABK) "Расчеты с персоналом по оплате труда". Аналогичная запись делается при выплате промежуточных дивидендов.

По истечении установленного действующим законодательством Российской Федерации срока выплаты дивидендов (в течение трех лет (либо более продолжительного срока, предусмотренного уставом общества, но не превышающего пяти лет) объявленные и невостребованные дивиденды отражаются в бухгалтерском учете по дебету [счетов 75](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F812EB4u0A6K) "Расчеты с учредителями" и [70](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F812FB3u0ABK) "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции с кредитом [счета 84](consultantplus://offline/ref=4FA992B59F725A780330F47FF739006C612B9A4A3221C8A4626DDFAE1CFB2A58BC5FA6E59F8225B5u0A3K) "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Указанная сумма отражается в Отчете об изменениях капитала.

Раскрытие информации о затратах на энергетические ресурсы

В соответствии с Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=3CFCC3DC08F4FD4ACD5F61CC6A2260DB7D2EF1D78F1105C99A556C788C013FA843B1994F8E64A363IFR6J) от 23 ноября 2009 г. N 261-ФЗ "Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", начиная с бухгалтерской отчетности за 2009 г., в пояснительную записку к годовой бухгалтерской отчетности подлежат включению данные о совокупных затратах на оплату использованных в течение календарного года энергетических ресурсов.

Указанные данные могут состоять, в частности, из показателей о:

совокупных затратах на приобретение и потребление всех видов энергетических ресурсов;

затратах на приобретение и потребление на цели производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) энергетических ресурсов по видам энергии (атомная, тепловая, электрическая, электромагнитная, др.).

**Раскрытие информации о событиях после отчетной даты**

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

объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;

произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;

получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "Доход по стоимости работ по мере их готовности", был необоснован;

получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

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

принятие решения о реорганизации организации;

приобретение предприятия как имущественного комплекса;

реконструкция или планируемая реконструкция;

принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;

действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

В соответствии с [ПБУ 7/98](consultantplus://offline/ref=1A20BBD9DEF0D323C55AC61436CD1B791947A72909883F39FC937751789F9A96BB9EB74B819955xFK1H) существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах либо путем раскрытия соответствующей информации.

Раскрытие информации о вознаграждениях, выплаченных управленческому персоналу

В соответствии с [ПБУ 11/2008](consultantplus://offline/ref=3F5F8A703899D87919A645E646035B33DB70A48448FFA70F68BD89CDE8B784E49460A8314FA943kFm6J) в составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, должна раскрывать информацию о вознаграждениях, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из определенных указанным [Положением](consultantplus://offline/ref=3F5F8A703899D87919A645E646035B33DB70A48448FFA70F68BD89CDE8B784E49460A8314FA947kFmDJ) виду выплат:

краткосрочные вознаграждения - суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала);

долгосрочные вознаграждения - суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты:

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);

- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;

- иные долгосрочные вознаграждения.

Раскрытие информации о связных сторонах:

Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Раскрытие информации об экологической деятельности организации

В соответствии с [ПБУ 4/99](consultantplus://offline/ref=679C9774F03FE8D47753E36C75DAB23961BC5BC580ADF79F79514CCF8CC70BE641049F57F67850C0u3I5K) бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты организации.

Раскрытие информации об инновациях и модернизации производства

При раскрытии дополнительной информации, например об инновациях и модернизации производства, приводятся данные о затратах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, с приобретением (созданием) нематериальных активов (новых технологий, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей и др.); о затратах на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств; о затратах, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества, изменением дизайна и других эксплуатационных свойств продукции, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса; об источниках средств на инновации и модернизацию производства.

Для целей раскрытия указанной информации целесообразно учитывать [документ](consultantplus://offline/ref=9227F78F1CD5B3408E46813D9770A0C2DA9F1FCC46EBB1305BBBC0BA4FgByDK) ПЗ-8/2011 "О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства",

Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности

В соответствии с [ПБУ 4/99](consultantplus://offline/ref=D8BD48BD569538F0E95C218E871DD4FD75CABC6BBE63A456693FDCF6AD775B83D5B48254671E2B5CE511K) если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, организацией должны раскрываться показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена эта организация.

Для целей раскрытия указанной информации целесообразно учитывать [документ](consultantplus://offline/ref=D8BD48BD569538F0E95C218E871DD4FD75C9BE66BA64A456693FDCF6ADE717K) ПЗ-9/2012 "О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности".

Представление бухгалтерской отчетности с аудиторским заключением

В соответствии с [частью 1 статьи 18](consultantplus://offline/ref=3ADDEACA6D4F0B0E8499C880C53004A06AF232C52518745718C9042B25969CA3ABB9041DFF67873FBCK0L) Федерального закона "О бухгалтерском учете" (в редакции Федерального закона от 21 декабря 2013 г. N 357-ФЗ) обязанные составлять бухгалтерскую отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

При представлении обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным.

**ПБУ 23/2011 Отчет о движении денежных средств**

Раскрытие информации о налоге на добавленную стоимость в отчете о движении денежных средств

В соответствии с [ПБУ 23/2011](consultantplus://offline/ref=9036ADFE2FB23392C56F0973C1CEAF4617F92E9AA5DB2EB0C9F32A3BADDCEFB5F67B813F301DAB15t2E1K) денежные потоки организации отражаются в отчете о движении денежных средств с подразделением на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

При свернутом отражении поступлений и платежей налога на добавленную стоимость (поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее) соответствующие данные отражаются, как правило, как денежные потоки от текущих операций.

При этом соответствующая сумма отражается по строке "Прочие платежи" или "Прочие поступления", за исключением случаев, когда обособленное раскрытие требуется ввиду ее существенности.

Отражение оплаты труда работников в отчете о движении денежных средств

В соответствии с [ПБУ 23/2011](consultantplus://offline/ref=A6454CFE1396ED2F015199D7D0C5693DD4FCD80A8E029CAB033705214B8FA870A163C6693AFB3695M6GAL) в отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов. Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Учитывая изложенное, при формировании отчета о движении денежных средств в разделе "Денежные потоки от текущих операций" платежи по оплате труда работников отражаются в сумме, включающей, среди прочего, подлежащие удержанию из оплаты труда работников суммы (например, суммы начисленного налога на доходы физических лиц, платежи по исполнительным листам).

**Денежными потоками организации не являются:**

а) платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты (Дт 55, 58 Кт 51, 50, 52);

б) поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов) (Дт 50, 51, 58 Кт 55, 58);

в) валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);

г) обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

д) иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации (Дт 51, 50,52,55 Кт 50, 51,62, 55).

**Классификация денежных потоков**

Денежные потоки организации подразделяются на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как **денежные потоки от текущих операций**. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Примерами денежных потоков **от текущих операций** являются:

а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг (Дт 50,51,52 Кт 62, 76);

б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей (Дт 50,51,52 Кт 76);

в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги (Дт 60 Кт 50, 51. 52);

г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам (Дт 70, 69, 76 – в части алиментов и удержаний из ЗП, 68 – в части НДФЛ Кт 50, 51, 52);

д) платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций) (Дт 68 Кт 51);

е) уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов (Дт 66, 67 Кт 51, 52);

ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) (Дт 50, 51, 52 Кт 76, 62);

з) денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев) (Дт 58, 41, 60, 76 Кт 50, 51, 52).

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как **денежные потоки от инвестиционных операций.**

Примерами денежных потоков **от инвестиционных операций** являются:

а) платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (Дт 60, 76 Кт 50, 51, 52);

б) уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов (Дт 66, 67 Кт 50. 51, 52);

в) поступления от продажи внеоборотных активов (Дт 50, 51, 52 Кт 62, 76);

г) платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (Дт 58, 60, 76 Кт 50, 51, 52);

д) поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (Дт 50, 51, 52 Кт 76, 58);

е) предоставление займов другим лицам (Дт 58, 76 Кт 50, 51, 52);

ж) возврат займов, предоставленных другим лицам (Дт 50, 51, 52 Кт 58, 76);

з) платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (Дт 76 Кт 50, 51, 52);

и) поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (Дт 50, 51, 52 Кт 76);

к) дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях (Дт 50, 51, 52 Кт 76, 91);

л) поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (Дт 50, 51, 52 Кт 76).

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как **денежные потоки от финансовых операций**.

Примерами денежных потоков от **финансовых операций** организации являются:

а) денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия (Дт 50, 51, 52 Кт 75, 76, 83);

б) платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников (Дт 76, 81 Кт 50, 51, 52);

в) уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников) (Дт 76, 75, 68 в части НДФЛ Кт 50, 51, 52);

г) поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг (Дт 50, 52, 51 Кт 76, 66, 67);

д) платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг (Дт 50, 51, 52 Кт 66, 67, 76);

е) получение кредитов и займов от других лиц (Дт 50, 51, 52 Кт 66, 67);

ж) возврат кредитов и займов, полученных от других лиц (Дт 66, 67 Кт 50, 51, 52).

**Важно!**

1. Денежные потоки организации, которые не могут быть однозначно классифицированы классифицируются как денежные потоки от текущих операций.
2. Денежные потоки отражаются свернуто:

а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);

б) косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;

в) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

3. Денежные потоки отражаются свернуто в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата. Примерами таких денежных потоков являются:

а) взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;

б) покупка и перепродажа финансовых вложений;

в) осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

4. При заполнении строк поступления и выбытия валюты/валютных эквивалентов рублевую сумму операций берем из данных бухучета на дату операции. То есть курс пересчета в рубли берется на дату движения денег (на дату операции).

При заполнении строк, показывающих остаток денежных средств и эквивалентов на начало года [(строка 4450)](consultantplus://offline/ref=F810F52DB099627E1E83B70C7C15C5B4E5A7B5C4AF40ACEFB456F09E0A45AF2B8543D4FA6De1Q) и на конец года [(строка 4500)](consultantplus://offline/ref=F810F52DB099627E1E83B70C7C15C5B4E5A7B5C4AF40ACEFB456F09E0A45AF2B8543D4FA6De0Q), курс надо брать на 31 декабря предшествующего года (2015) или отчетного (2016 г.). То есть принцип заполнения этих строк такой же, как в [балансе](consultantplus://offline/ref=F810F52DB099627E1E83B70C7C15C5B4E5A7B5C4AF40ACEFB456F09E0A45AF2B8543D4FCD10AAE1A6AeAQ).

Разницы, которые получились при пересчете иностранной валюты и валютных денежных эквивалентов, надо свернуто отразить по [строке 4490](consultantplus://offline/ref=F810F52DB099627E1E83B70C7C15C5B4E5A7B5C4AF40ACEFB456F09E0A45AF2B8543D4FA6De3Q) "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю"