УТВЕРЖДЕНО
Решением Правления СРО ААС
от 17.10.2024 года (протокол № 702)

Методические материалы на тему:

Вопросы и ответы по ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»[1]

Ответы на вопросы по применению требований ФСБУ 4/2023 были подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии учета и отчетности для содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства по состоянию на 13 июня 2024 года, дополнены 27 сентября 2024 года и актуальны на эту дату.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов. Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции Комитета СРО ААС.

1. Как раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах информацию о соответствии бухгалтерской отчетности федеральным и отраслевым стандартам бухгалтерского учета в случае, если сама организация или ее материнская организация раскрывает отчетность, составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), и не применяет способы ведения бухгалтерского учета, установленные федеральными или отраслевыми стандартом бухгалтерского учета, не соответствующие требованиям МСФО?

В соответствии с пунктом 45 ФСБУ 4/2023 в пояснениях должно быть указано, что данная отчетность составлена в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета, принимаемыми в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее соответственно – федеральные стандарты, отраслевые стандарты, Федеральный закон «О бухгалтерском учете»), только в тех случаях, когда она составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами. В иных случаях в пояснениях не может быть указано, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами, независимо от раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о способах ведения бухгалтерского учета, принятых экономическим субъектом, и (или) иной соответствующей информации.

При этом согласно пункту 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций»[2], организация, раскрывающая финансовую отчетность в соответствии с МСФО, а также ее дочерние организации вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета, с учетом требований МСФО.

Поскольку применение норм МСФО в таких случаях прямо предусмотрено ПБУ 1/2008, раскрытие в пояснениях информации о том, что данная бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами, соответствует требованиям пункта 45 ФСБУ 4/2023.

---

[1] Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 4//2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» (ФСБУ 4/2023), утвержденный Приказом Минфина России 04.10.2023 N 157н.

[2] Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

2. В каких случаях имеется обязанность раскрывать в бухгалтерской отчетности движение (изменение) дебиторской задолженности согласно Приложению 8 к ФСБУ 4/2023?

В соответствии с пунктом 1 ФСБУ 4/2023 стандарт устанавливает состав и содержание информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Пункт 62 ФСБУ 4/2023 уточняет, что формы бухгалтерской отчетности, включая пояснения, определяются экономическим субъектом на основе образцов, приведенных в приложениях 3-8 к ФСБУ 4/2023. Таким образом, организации могут самостоятельно с учетом специфики деятельности устанавливать, в частности, формы приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

При этом, в соответствии с пунктом 2 и подпунктом «в» пункта 46 ФСБУ 4/2023 информация, раскрываемая в бухгалтерской отчетности, в частности, о наличии и движении отдельных видов активов и обязательств, формируется в порядке, установленном федеральными и отраслевыми стандартами.

Соответствующие федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету дебиторской задолженности не утверждены, действующие федеральные стандарты бухгалтерского учета не содержат требований по раскрытию движения (изменения) дебиторской задолженности и обязательств за отчетный и сравнительный периоды.

Поскольку организация вправе самостоятельно определить формы пояснений к бухгалтерской отчетности на основе установленных образцов, необходимость раскрытия информации об изменении дебиторской задолженности и обязательств (за исключениями оценочных обязательств) оценивается исходя из целесообразности, информационной значимости и полезности для пользователей данной информации. Если организация делает вывод об отсутствии целесообразности дополнительной детализации информации о движении дебиторской задолженности, рекомендуется раскрывать данный факт в пояснениях.

3. ФСБУ 4/2023 утвержден Приказом Минфина России от 04.10.2023 № 157н (зарегистрирован в Минюсте России 21.03.2024 № 77591) и применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2025 год, право досрочного применения не предусмотрено. Одновременно приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»[3] утрачивают силу с 1 января 2025 года. В соответствии с каким стандартом составлять отчетность за 2024 год в 2025 году?

Приказ Минфина России от 04.10.2023 № 157н, который утвердил ФСБУ 4/2023, начал действовать 02.04.2024, при этом в соответствии с пунктом 2 указанного приказа ФСБУ 4/2023 применяется начиная с отчетности за 2025 год. Вместе с тем, на основании приказа Минфина России от 09.04.2024 № 143 приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» признан утратившим силу с 1 января 2025 года.

При рассмотрении вопросов о начале действия нового ФСБУ 4/2023 и прекращении действия ПБУ 4/99 следует учитывать, что согласно частям 1 и 6 статьи 15 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица, а датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

---

[3] Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

Из положений указанных норм следует, что на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 отчетный год, т.е. на 31 декабря 2024 года, действует ПБУ 4/99, утвержденное Приказа Минфина РФ №66н, а дата, начиная с которой приказ Минфина России № 66н (и вместе с ним ПБУ 4/99) признается утратившим силу, относится к следующему отчетному периоду, начинающемуся 1 января 2025 года.

Таким образом, бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2024 год необходимо составлять по правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, с использованием форм бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

4. ФСБУ 4/2023 предусматривает два разных формата заголовочной части бухгалтерской отчетности: основной, указанный в пункте 58 и Приложении 1, и специальный для представляемой отчетности, т.е. для отчетности, представляемой в налоговый орган, в том числе в целях формирования ГИРБО, в орган государственной статистики, другие органы исполнительной власти, указанный в пункте 59 и Приложении 2. Какой должна быть заголовочная часть бухгалтерской отчетности, принимаемой для аудита?

В соответствии с частью 5 статьи 18 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», при представлении обязательного экземпляра отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – ГИРБО) вместе с такой отчетностью представляется аудиторское заключение о ней в виде электронного документа, либо аудиторское заключение представляется в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом

Следовательно, если годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту и является представляемой отчетностью, как это определено пунктом 59 ФСБУ 4/2023, то аудит должен быть проведен именно в отношении такой отчетности, которая использует «расширенную» заголовочную часть, указанную в пункте 59 ФСБУ 4/2023.

Следует также иметь в виду, что если в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 16.09.2022 № 1624 «О порядке ограничения и возобновления доступа к информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности, и о признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации» организация ограничила доступ третьих лиц к информации, содержащейся в ГИРБО, отчетность, тем не менее, является «представляемой» в терминах ФСБУ 4/2023, т.к. указанное ограничение доступа не отменяет обязанности представить данную отчетность в целях формирования ГИРБО.

Если проводится аудит отчетности, которая не подлежит обязательному представлению ни в налоговый орган целях формирования ГИРБО, ни в орган государственной статистики, ни в другие органы исполнительной власти, то в принимаемой для аудита отчетности может использоваться заголовочная часть, указанная в пункте 58 ФСБУ 4/2023. Примером такой отчетности может быть годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая содержит сведения, отнесенные к государственной тайне в соответствии с законодательством Российской Федерации, т.к. такая отчетность не представляется в ГИРБО, в орган государственной статистики, другие органы исполнительной власти.

5. Согласно подпункту «а» пункта 14 ФСБУ 4/2023 одним из условий, согласно которым актив представляется в бухгалтерском балансе как оборотный, является предназначение актива для использования (потребления) или продажи в течение периода менее 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, если иное не установлено другими федеральными стандартами. Следует ли из этого условия вывод о том, что активы, предназначенные для использования ровно 12 месяцев, попадают в категорию внеоборотных активов? При этом ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 14/2022 относят к основным

средствам и нематериальным активам, соответственно, активы сроком использования более 12 месяцев. В какой раздел бухгалтерского баланса следует относить активы сроком использования ровно 12 месяцев – в раздел «Внеоборотные активы» или в раздел «Оборотные активы»?

Пункт 14 ФСБУ 4/2023 определяет условия представления в бухгалтерском балансе актива как оборотного для всех случаев, за исключением тех, для которых установлены другие федеральные стандарты.

В отношении нематериальных активов пунктом 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»[4] установлено, что одним из признаков нематериального актива является его ожидаемое использование организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Таким образом, если лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты, удовлетворяющие остальным признакам нематериального актива, предусмотрен срок ровно 12 месяцев, такие объекты не могут быть приняты к учету в качестве нематериальных активов.

В отношении основных средств пункт 4 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»[5] содержит аналогичную формулировку в части периода использования «более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев», и к соответствующим объектам применяется тот же подход.

В отношении поисковых активов в соответствии с пунктом 4 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»[6] организация самостоятельно устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами.

Активы, которые подлежат погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, на основании подпункта «г» пункта 14 ФСБУ 4/2023 относятся к оборотным активам.

Таким образом, все активы, срок использования (погашения) которых составляет ровно 12 месяцев, относятся к оборотным активам.

6. Пункт 45 ФСБУ 4/2023 требует указывать в бухгалтерской отчетности, что она «составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами». Ранее пункт 25 ПБУ 4/99 предписывал указывать, что «отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности». Какую формулировку следует использовать в бухгалтерской отчетности за 2025 год?

Согласно пункту 45 ФСБУ 4/2023 в случае, когда бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами, в пояснениях должно быть указано, что бухгалтерская 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 федеральными и отраслевыми стандартами, независимо от раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о способах ведения бухгалтерского учета, принятых экономическим субъектом, и (или) иной соответствующей информации.

Понятие федеральных и отраслевых стандартов определено в статье 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В частности, отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности и обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами или Федеральным законом «О бухгалтерском учете». В настоящее время отраслевые стандарты приняты только по отдельным видам экономической деятельности, и они не содержат упоминания случаев, для которых отраслевые стандарты были бы необязательными.

---

[4] Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (далее – ФСБУ 14/2022).

[5] Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденный Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (далее – ФСБУ 6/2020).

[6] Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н.

Следовательно, если организация осуществляет виды деятельности, по которым приняты отраслевые стандарты, она обязана составлять свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами, и в пояснениях к отчетности ей следует указать, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами.

Если ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в сфере деятельности организации не регулируется отраслевыми стандартами, то в пояснениях достаточно указать, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с федеральными стандартами.

Указание в пояснениях к бухгалтерской отчетности на федеральные и (или) отраслевые стандарты подразумевает, что речь идет о российских стандартах бухгалтерского учета, поэтому отдельно указывать на это не требуется, как и указывать реквизиты федеральных и (или) отраслевых стандартов.

ФСБУ 4/2023 не требует точного использования тех формулировок, которые приведены в тексте стандарта. Поэтому указание в пояснениях к бухгалтерской отчетности на федеральные и (или) отраслевые стандарты может отличаться от формулировки, приведенной в пункте 45 ФСБУ 4/2023.

***

Решением Комитета по стандартизации и методологии учета и отчетности от 27 сентября 2024 года добавлены пункты 3-6.