УТВЕРЖДЕНО

Решением Правления СРО ААС

от 21.06.2024 года (протокол № 684)

***Методические материалы на тему:***

***Вопросы и ответы по разным ПБУ***

Ответы на вопросы по применению требований положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) были подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии учета и отчетности для содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства по состоянию на 14 июня 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.

# Вопросы и ответы по ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»[[1]](#footnote-1) и общим вопросам по составлению бухгалтерской отчетности

## Может ли подписать годовую бухгалтерскую отчетность лицо, отличное от руководителя организации, действуя при этом по доверенности от руководителя организации, но при отсутствии положений о возможности/запрете передачи полномочий на подписания годовой бухгалтерской отчетности в уставе организации?

Согласно пункту 8 статьи 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта.

Как указано в Письме ФНС от 26.06.2013 № ЕД-4-3/11569 «О передаче полномочий руководителя экономического субъекта по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности иному лицу на основании доверенности», Закон № 402-ФЗ не содержит положений, ограничивающих право руководителя экономического субъекта передать свое полномочие по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности этого экономического субъекта иному лицу на основании доверенности. Аналогичный вывод был приведен и в Письме Минфина России от 18.01.2022 № 07-01-09/2142.

Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается руководителем экономического субъекта или иным лицом на основании доверенности, выданной данным руководителем (если запрет на предоставление полномочий прямо не установлен учредительными документами экономического субъекта), при этом в доверенности должно быть указано право подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности как отдельного вида отчетности, поскольку:

1) Закон № 402-ФЗ прямо определяет круг лиц, которые имеют право подписывать отчетность – это руководитель организации, что подчеркивает его ответственность за ведение бухгалтерского учета. Предоставляя свои полномочия иному лицу на совершение тех или иных действий, руководитель должен четко и недвусмысленно сформулировать их, в том числе указать конкретный вид отчетности, который может подписывать на основании доверенности иное лицо. В противном случае, у третьих лиц могут возникнуть сомнения в том, какие именно полномочия руководитель предоставил по доверенности иному лицу.

2) Законодательство РФ различает виды отчетностей, которые составляются экономическими субъектами, обозначая их различными наименованиями. Предоставление широких полномочий своему представителю на подписание финансовых документов с указанием терминов общего характера (иные отчеты, иные финансовые или бухгалтерские документы) не означает, что руководитель понимает под ними конкретный вид отчетности, в частности, бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Так, например, к иным финансовым документам могут относиться любые финансовые документы организации: счет-фактура, транспортная накладная, счет-проформа, которые не являются отчетностью, о которой идет речь в Законе № 402-ФЗ.

## В состав отчета об изменении капитала входит Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок». Как заполнять Раздел 2 отчета об изменении капитала организации, которая не делала в отчетном году корректировок в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок за предыдущие годы?

При формировании бухгалтерской отчетности коммерческие организации руководствуются Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; ПБУ 4/99; Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Приложение 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н определяет форму отчета об изменениях капитала, который представляется в составе годовой бухгалтерской отчетности и состоит из следующих разделов: Раздел 1 «Движение капитала»; Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» (далее - Раздел 2); Раздел 3 «Чистые активы».

Пункт 11 ПБУ 4/99 устанавливает, что статьи форм бухгалтерской отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочерчиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Из данного положения следует, что прочерк проставляется в соответствующих строках типовой формы отчета об изменениях капитала в том случае, если числовой показатель равен нулю. При этом Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н не содержит положений о порядке действия в случае отсутствия показателей в отдельном разделе типовой формы.

Таким образом, при отсутствии корректировок в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок за любой период, предшествующий отчетному, лучшей практикой можно считать представление Раздела 2 в составе отчета об изменениях капитала с заполненными строками 3400 «Капитал – всего до корректировок», 3500 «Капитал всего после корректировок» и 3401 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) до корректировок», 3501 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) после корректировок», повторяющих показатели строк 1300 «Итого по разделу III» и 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса на начало и конец предыдущего периода.

Следовательно, в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2023 год в случае отсутствия корректировок капитала, связанных с изменением учетной политики и исправлением ошибок за 2022 год и в более ранних периодах, рекомендуется:

* включать Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» в отчет об изменении капитала;
* заполнять в Разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» отчета об изменении капитала показатели строк 3400, 3500, 3401 и 3501, повторяющие показатели строк 1300 и 1370 бухгалтерского баланса на соответствующие даты, а по всем остальным показателям поставить прочерки.

## Застройщик, ведущий долевое строительство в соответствии с Федеральным законом 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», в своей учетной политике, руководствуясь пунктом 19 ПБУ 10/99, установил, что рекламные расходы по привлечению дольщиков к участию в строительстве жилых домов учитываются в составе затрат застройщика по оказанию услуг застройщика и накапливаются до момента формирования финансового результата по жилому дому, т.е. до момента завершения строительства жилого дома; в момент формирования финансового результата расходы на рекламу в составе себестоимости оказанных услуг застройщика списываются в уменьшение дохода застройщика от оказания услуг и отражаются в отчете о финансовых результатах по строке «Себестоимость продаж» одновременно с признанием выручки от реализации в части услуг застройщика. При этом доходом застройщика от оказания услуг является экономия застройщика (выручка от реализации), которая рассчитывается застройщиком в виде разницы между полученными средствами от дольщиков и затратами на строительство жилых домов.

***Может ли застройщик отражать расходы на рекламу в составе затрат до момента отражения выручки от реализации (экономия застройщика)? Может ли застройщик отразить в отчете о финансовых результатах за текущий год расходы на рекламные услуги, которые ему были оказаны в предыдущие годы, по причине отсутствия выручки от реализации в прошлые годы? Может ли застройщик отражать выручку в отчете о финансовых результатах в размере разницы между полученными средствами от дольщиков и затратами на строительство жилых домов?***

Порядок бухгалтерского учета коммерческих расходов (расходов на продажу) в федеральных стандартах бухгалтерского учета и иных нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету изложен лишь в самых общих чертах. В частности, указанные расходы упомянуты в следующих нормативных документах Минфина России:

а) в пунктах 7 и 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», из которых следует, что расходы по обычным видам деятельности разделяются на себестоимость продаж (расходы, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг), коммерческие расходы и управленческие расходы;

б) в Приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», которым предусмотрено отражение коммерческих расходов в отчете о финансовых результатах по одноименной строке 2210, отдельно от себестоимости продаж;

в) в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, согласно которой расходы на рекламу относятся к коммерческим расходам и учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». При этом установлено, что расходы на продажу ежемесячно списываются на счет 90 «Продажи» в полной сумме. Исключение могут составлять лишь затраты на упаковку и транспортировку продукции (товаров), которые разрешено частично оставлять на балансе в доле, соответствующей себестоимости непроданной готовой продукции (товаров).

Из совокупности вышеперечисленных норм можно сделать следующие выводы.

1. Расходы на рекламу не относятся к затратам, необходимым для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг (см. пункт 26 ФСБУ 5/2019), соответственно, они не включаются в себестоимость. Эти расходы направлены на продвижение товаров (работ, услуг) на рынке и отражаются обособленно от себестоимости как в бухгалтерском учете, так и в отчетности.

2. Прямая связь между расходами на рекламу и объемом продаж отсутствует. В частности, расходы на рекламу, понесенные в одном отчетном периоде, могут привести к увеличению выручки в следующих отчетных периодах или вообще не привести к увеличению выручки. В связи с этим принцип соответствия доходов и расходов, предусмотренный пунктом 19 ПБУ 10/99, к указанным расходам неприменим. Расходы на рекламу подлежат признанию в том отчетном периоде, в котором они имели место на основании пункта 18 ПБУ 10/99, независимо от намерения организации получить выручку в этом отчетном периоде и ежемесячно полностью списываются на счет 90 «Продажи».

3. Застройщик, ведущий долевое строительство в соответствии с Федеральным законом 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», отражает в учете выручку и расходы, связанные со строительством, в общеустановленном порядке. Поэтому изложенный выше порядок признания расходов на рекламу подлежит применению в учете такого застройщика.

Предложенный в вопросе порядок формирования выручки застройщика как экономии, рассчитываемой в виде разницы между поступлениями от дольщиков и затратами на строительство, не соответствует пункту 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации», согласно которому выручка принимается к учету в сумме поступления и (или) дебиторской задолженности.

4. На основании пункта 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» застройщик имеет право (но не обязан, поскольку действие ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» на застройщика не распространяется) вести учет выручки и расходов способом «по мере готовности». При этом способ учета выручки и себестоимости не влияет на порядок учета расходов на рекламу.

## Как концессионеру учитывать полученное концессионное имущество, полученное по концессионному соглашению? Должен ли он вести учет этого имущества на балансе как основные средства или нематериальные активы или отражать его на забалансовых счетах?

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» (далее – Закон № 115-ФЗ) по концессионному соглашению одна сторона (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением имущество (недвижимое имущество или недвижимое имущество и движимое имущество, технологически связанные между собой и предназначенные для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением, за исключением случаев, если концессионное соглашение заключается в отношении объекта, предусмотренного пунктом 21 части 1 статьи 4 Закона № 115-ФЗ) (далее – объект концессионного соглашения), право собственности на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности.

Условия концессионных соглашений могут значительно различаться, поэтому порядок учета каждого концессионного соглашения должен быть основан на анализе вытекающих из него прав и обязательств.

Согласно статье 4 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из указанного Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов. Пункт 16 статьи 3 Закона № 115-ФЗ устанавливает, что объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества. В отношении таких объекта и имущества концессионером ведется самостоятельный учет, осуществляемый им в связи с исполнением обязательств по концессионному соглашению, и производится начисление амортизации таких объекта и имущества.

Вид актива, к которому относятся объект концессионного соглашения и иное передаваемое имущество, определяется с учетом требований действующих федеральных стандартов бухгалтерского учета, в том числе ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». Аналогичные положения содержаться и в Письме Минфина России от 02.11.2023 № 07-01-07/105014, согласно которому, если объекты концессионного соглашения соответствуют условиям, установленным ФСБУ 6/2020 «Основные средства», требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций, в том числе переоценке и амортизации их, установлены указанным стандартом.

Если же условия концессионного соглашения не соответствуют требованиям действующих федеральных стандартов бухгалтерского учета для признания и оценки объектов учета, то следует рассмотреть требования международных стандартов финансовой отчетности, включая положения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг» и соответствующие требования МСФО (IFRS) 15 «выручка по договорам с покупателями» и других международных стандартов финансовой отчетности.

## Может ли общее собрание участников общества принять решение об увеличении уставного капитала общества за счет добавочного капитала, сформированного в результате дооценки основных средств, которые числятся на балансе общества на дату принятия решения?

Увеличение уставного капитала общества за счет добавочного капитала, сформированного в результате дооценки основных средств, которые числятся на балансе общества, противоречит правилам бухгалтерского учета в силу следующих положений нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета.

1) Сумма дооценки основных средств является особой составляющей добавочного капитала, отражаемой из-за своей специфики в бухгалтерском балансе по отдельной статье «Переоценка внеоборотных активов» обособленно от остального добавочного капитала. Правила формирования и отражения в учете сумм переоценки внеоборотных активов установлены федеральными стандартами бухгалтерского учета внеоборотных активов, в частности, ФСБУ 6/2020 «Основные средства».

Согласно пункту 19 ФСБУ 6/2020 сумма уценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств:

а) признается расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка основных средств, за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает сумму дооценки таких основных средств, отраженную в составе совокупного финансового результата в прошлые периоды без включения в прибыль (убыток) периода, в котором проведена уценка основных средств;

б) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлые периоды суммы дооценки таких основных средств, отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена уценка основных средств, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода.

Согласно пункту 20 ФСБУ 6/2020 суммы переоценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют показатель накопленной дооценки таких основных средств. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации.

Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

а) единовременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка;

б) по мере начисления амортизации по объекту основных средств. В этом случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств без учета переоценок.

ФСБУ 6/2020 не предусматривает возможности какого-либо иного использования сумм переоценки основных средств, отраженных в капитале.

2) При учреждении организации участники вносят денежные средства и иное имущество в счет оплаты своих взносов в уставный капитал созданной организации. При увеличении уставного капитала этой организации в будущем без дополнительных взносов участников с экономической точки зрения происходит реинвестирование участниками причитающихся им, но нераспределенных средств. Иными словами, источником увеличения уставного капитала могут быть исключительно заработанные организацией средства.

3) Суммы дооценки основных средств, как указано выше, имеют целевой характер использования – это резерв в капитале, предназначенный для покрытия возможной будущей уценки объектов основных средств. Отказаться от такой уценки при снижении справедливой стоимости объектов основных средств организация не имеет возможности в силу требования пункта 15 ФСБУ 6/2020 регулярно переоценивать основные средства таким образом, чтобы их стоимость была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости, при учетной политике, предусматривающей оценку основных средств по переоцененной стоимости. Следовательно, сумма добавочного капитала в части переоценки внеоборотных активов не представляет собой заработанные организацией средства, поскольку существует риск уценки основных средств в будущем.

Если бы дооценка, ранее отраженная в добавочном капитале, была использована на увеличение уставного капитала, то при снижении переоцененной стоимости было бы необходимо отнести уценку на финансовые результаты отчетного периода, а это будет означать, что увеличение уставного капитала было осуществлено за счет убытка от переоценки. Формирование уставного капитала за счет убытка противоречит как правилам бухгалтерского учета, так и положениям гражданского законодательства РФ об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью.

4) В соответствии с инструкцией к счету 83 «Добавочный капитал» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

* погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;
* направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;
* распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

Данная норма носит декларативный характер, указывая на то, что такие операции могут иметь место, однако из неё не следует, что любые составляющие добавочного капитала могут быть направлены на увеличение уставного капитала. Например, речь может идти об использовании на эти цели эмиссионного дохода, который в силу своей природы может рассматриваться как средства, аналогичные заработанным организацией.

## Можно ли при составления отчетности акционерного общества, созданного в результате реорганизации в форме преобразования унитарного предприятия, считать отчетным периодом период с начала года, в котором было осуществлено преобразование, и в бухгалтерской отчетности за указанный отчетный год приводить сравнительные данные за предшествующий отчетный период (периоды), как это рекомендовано в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875)?

Преобразование унитарного предприятия в акционерное общество является одной из форм реорганизации, предусмотренных статьей 57 Гражданского кодекса РФ, а также одним из способов приватизации государственного и муниципального имущества, установленного Федеральным законом от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества».

В общем случае преобразование представляет собой форму реорганизации юридического лица, в результате которой возникает юридическое лицо с иной организационно-правовой формой. При этом реорганизуемое юридическое лицо прекращает свое существование, а к созданному юридическому лицу переходят все права и обязанности реорганизованного юридического лица, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией.

При этом в случае приватизации унитарного предприятия при преобразовании должны соблюдаться специальные требования, установленные Федеральным законом от 21.12.2001 № 178-ФЗ «О приватизации государственного и муниципального имущества», в частности:

1. может существенно измениться состав принадлежащего организации имущественного комплекса: часть имущества может не подлежать приватизации и изыматься собственником, а другая часть имущества (например, земельные участки), наоборот, может быть передана организации;
2. может измениться размер уставного капитала организации;
3. устанавливается специальное требование в отношении соблюдения прав кредиторов и пр.

Статьей 16 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлены особенности формирования отчетности при реорганизации юридического лица, в частности, определены:

1. продолжительность последнего отчетного года для реорганизуемого юридического лица (период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация возникшего юридического лица, до даты такой государственной регистрации);
2. отчетный период последней бухгалтерской (финансовой) отчетности реорганизованного юридического лица (период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации возникшего юридического лица);
3. продолжительность первого отчетного года для возникшего в результате реорганизации юридического лица (период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно);
4. дата первой бухгалтерской (финансовой) отчетности возникшего в результате реорганизации юридического лица (дата его государственной регистрации).

Следовательно, при преобразовании унитарного предприятия в акционерное общество отчетность этих организаций составляется следующим образом.

а) унитарное предприятие составляет последнюю отчетность на дату, предшествующую дате регистрации акционерного общества.

б) акционерное общество составляет первую отчетность на дату его государственной регистрации. Первым отчетным годом акционерного общества является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, при этом бухгалтерский баланс содержит показатели на 31 декабря отчетного года, а показатели первой отчетности на дату регистрации могут быть приведены в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Отчет о финансовых результатах за первый отчетный год не включает сравнительные показатели.

Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность акционерного общества, образованного в результате приватизации унитарного предприятия, за первый отчетный год не содержит сравнительных данных.

##  Может ли организация, осуществляющая исключительно торговую деятельность, не выделять в отчете о финансовых результатах управленческие расходы?

При формировании бухгалтерской отчетности коммерческие организации руководствуются Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; ПБУ 4/99; Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В частности, пункт 23 ПБУ 4/99 устанавливает, что отчет о финансовых результатах должен содержать числовые показатели по статье «Управленческие расходы», если с учетом пункта 11 ПБУ 4/99 указанные показатели являются существенными и без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации. Аналогичное требование содержит пункт 26 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации», который применяется начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2025 год.

Кроме того, согласно пункту 21 ПБУ 10/99 «Расходы организации» в отчете о финансовых результатах расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

Таким образом, выделение в отчете о финансовых результатах управленческих расходов из общей суммы расходов является прямым требованием действующих стандартов бухгалтерского учета. Вместе с тем, если организация делает вывод, что управленческие расходы являются несущественными и их раскрытие не влияет на оценку финансовых результатов деятельности организации заинтересованными пользователями, то она может принять решение не раскрывать управленческие расходы в отчете о финансовых результатах и раскрывает это решение в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

# Вопросы и ответы по ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»[[2]](#footnote-2)

## Как организации раскрывать информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых основному управленческому персоналу в соответствии с пунктом 12 ПБУ 11/2008?

В соответствии с пунктом 12 ПБУ 11/2008 в составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу.

Для целей ПБУ 11/2008 под основным управленческим персоналом организации понимаются:

* руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации),
* заместители руководителей,
* члены коллегиального исполнительного органа,
* члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации,
* иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

Информация о вознаграждении раскрывается в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:

А) Краткосрочные вознаграждения. В данный вид вознаграждений включаются суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты, включая оплату 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, оплату организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и иные аналогичные платежи в пользу основного управленческого персонала.

Б) Долгосрочные вознаграждения. Этот вид вознаграждений включает суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты, в том числе 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. По данному виду вознаграждений в раскрываемую сумму включаются не только выплаты непосредственно основному управленческому персоналу, но и взносы по договорам с третьими лицами (например, с негосударственными пенсионными фондами), но в пользу основного управленческого персонала.

Сумма, которая подлежит раскрытию, включает в себя как начисленные за отчетный период затраты (или фактически выплаченные за отчетный период средства), так и средства, подлежащие выплате в течение следующих отчетных периодов. Таким образом, отражению подлежат начисленные, но не использованные в отчетном периоде затраты на отпуска и затраты на заработанные по итогам отчетного года премии.

Кроме того, что в соответствии с Информацией Минфина России от 01.01.2010 № ПЗ‑6/2010 «О раскрытии в бухгалтерской отчетности государственных корпораций, федеральных государственных унитарных предприятий, открытых акционерных обществ с преобладающим государственным участием, получающих различные виды государственной поддержки, информации о вознаграждениях руководящего состава» раскрывается дополнительная информация для указанных видов организаций, а именно:

1) о выплате вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат, например, единовременные выплаты материальной помощи к отпуску, не предусмотренных коллективным (трудовым) договором и положением о премировании или выплачиваемых за счет средств специального назначения или целевых поступлений, выплаты и вознаграждения в виде полной или частичной оплаты товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), в том числе коммунальных услуг, питания (чая, кофе), отдыха, оплаты страховых взносов по договорам добровольного страхования, обучения в личных интересах) по каждой категории основного управленческого персонала;

2) о среднемесячном размере оплаты труда работников организации и его соотношении со среднемесячной оплатой труда основного управленческого персонала;

3) о соотношении в уровнях оплаты труда 10 процентов работников с наиболее низкой оплатой труда и 10 процентов с самой высокой и о соотношении среднемесячной оплаты труда с учетом иных вознаграждений работников организации и основного управленческого персонала;

4) о доле управленческих расходов в общей структуре расходов организации;

5) о сокращении размеров вознаграждений (премий, бонусов, опционов на акции и иных стимулирующих выплат) основного управленческого персонала, в том числе об отказе от выплат вознаграждений;

6) о величине бюджетных средств, выделенных и использованных на расходы текущего характера, в том числе на оплату труда, с выделением расходов на оплату труда и вознаграждений основного управленческого персонала.

## В соответствии с пунктом 3 ПБУ 11/2008 указанное Положение может не применяться при формировании бухгалтерской отчетности организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Означает ли это, что организации, применяющие упрощенные способы ведения учета (включая упрощенную отчетность), не обязаны раскрывать в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию о выплатах основному управленческому персоналу, предусмотренную пунктом 12 ПБУ 11/2018? Какой объем информации необходимо раскрывать организации, применяющей упрощенные способы ведения учета (включая упрощенную бухгалтерскую отчетность) в пояснениях к бухгалтерской отчетности в соответствии с пунктом 27 ПБУ 4/99?

Согласно пункту 38.6 Информации Минфина России № ПЗ-3/2024 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность", организация, применяющая упрощенные способы, на основании пункта 3 ПБУ 11/2008 может не раскрывать информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности. В состав информации о связанных сторонах, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, включается также информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу.

Если организацией, применяющей упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, принято решение о нераскрытии в этой отчетности информации о связанных сторонах, она может не раскрывать, в частности, информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу.

Однако, принимая во внимание, что вознаграждение основному управленческому персоналу обычно является существенной информацией в силу специфичного для организации качественного фактора, всем организациям рекомендуется раскрывать информацию о вознаграждении основного управленческого персонала в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности, как это требуется пунктом 11 ПБУ 4/99.

В соответствии с пунктом 27 ПБУ 4/99 организации должны раскрывать в пояснениях информацию об аффилированых лицах. В соответствии с подпунктом «а» пункта 4 ПБУ 11/2008, аффилированные лица являются связанными сторонами. Следовательно, порядок раскрытия информации об аффилированых лицах в пояснениях к бухгалтерской отчетности соответствует порядку раскрытия информации о связанных сторонах.

## В соответствии с пунктом 1 ПБУ 11/2008 указанное положение устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций. Некоммерческие организации (далее – НКО) не указаны в качестве субъектов, которые обязаны применять ПБУ 11/2008. Означает ли это, что НКО не обязана применять ПБУ 11/2008, включая раскрытие информации о выплатах основному правленческому персоналу?

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческие организации руководствуются законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, и иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных указанным Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним, предусмотренных нормативными правовыми актами.

Некоммерческая организация самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям отчетов и содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств. Пример оформления пояснений в табличной форме приведен в приложении № 3 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

При формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческая организация идентифицирует информацию, необходимую для раскрытия, на основе критериев существенности. При этом некоммерческая организация с учетом конкретных условий деятельности самостоятельно формирует суждение о существенности показателей отчетности и необходимости раскрывать дополнительную информацию о них с учетом их оценки, характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Пункт 27 ПБУ 4/99, а также типовые формы отчетности, предусмотренные приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, устанавливают, что организация в пояснениях (в том числе некоммерческая организация в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств) должна раскрывать, в частности, следующие дополнительные данные: о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов, основных средств (включая арендованные), финансовых вложений, дебиторской задолженности, кредиторской задолженности, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей, о событиях после отчетной даты, о прекращенных операциях, о связанных сторонах, о государственной помощи.

Следовательно, принимая во внимание, что вознаграждение основному управленческому персоналу обычно является существенной информацией в силу специфичного для организации качественного фактора, некоммерческим организациям рекомендуется раскрывать информацию о вознаграждении основного управленческого персонала в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности, как это требуется пунктом 11 ПБУ 4/99.

## Обязана ли организация раскрывать в бухгалтерской отчетности наименования (фамилию и инициалы для физических лиц) своих акционеров (участников)?

При раскрытии информации о бенефициарных владельцах следует принимать во внимание требования пункта 7 статьи 6.1 Федерального закона от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Закон № 115-ФЗ), который предусматривает раскрытие информации о бенефициарных владельцах юридического лица в его отчетности в случаях и порядке, которые предусмотрены законодательством РФ. В силу статьи 3 Закона № 115-ФЗ бенефициарный владелец – это физическое лицо, которое в конечном счете *прямо или косвенно* (через третьих лиц) *имеет преобладающее участие более 25 процентов* в капитале юридического *лица либо имеет возможность контролировать его действия.*

ПБУ 11/2008 регулирует порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций.

В силу требований пункта 13 ПБУ 11/2008 организация обязана раскрывать в отчетности своих непосредственных акционеров (участников), обладающих контролем, независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции с ними.

Кроме того, организация может на добровольной основе раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности остальных (неконтролирующих) акционеров (участников) организации, если полагает, что данная информация существенна для пользователей отчетности.

# Вопросы и ответы по ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»[[3]](#footnote-3)

## Сдача в аренду недвижимого имущества является основным видом деятельности организации. По какой строке отчета о движении денежных средств должны быть учтены поступления от арендаторов: по строке 4111 «От продажи продукции, товаров, работ и услуг» или строка 4112 «Арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей»? Можно ли при решении вопроса об отражении поступивших платежей опираться на ПБУ 9/99 «Доходы организации» в части определения основного или прочего дохода?

ПБУ 9/99 «Доходы организации» устанавливает, что в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, связанные с арендной платой.

В соответствии с пунктом 9 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

К денежным потокам по текущей деятельности относятся, в частности:

а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;

б) поступления арендных платежей.

Аналогичные показатели поступлений предусмотрены разделом «Денежные потоки от текущих операций» в форме Отчета о движении денежных средств, утвержденной Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (строка 4111 «От продажи продукции, товаров, работ и услуг» и строка 4112 «Арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей»).

Принимая во внимание, что в ПБУ 23/2011 отсутствуют особые указания о классификации денежного потока, связанного с поступлениями по основному виду деятельности в отношении сдачи основных средств в аренду, организации необходимо самостоятельно определить в своей учетной политике, в какой строке отчета о движении денежных средств будут отражаться поступления арендной платы, с последующим раскрытием способа формирования отчета о движении денежных средств в пояснениях.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 08.11.2010 № 43н [↑](#footnote-ref-1)
2. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н [↑](#footnote-ref-2)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств»» (ПБУ 23/2011), утвержденное Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н [↑](#footnote-ref-3)