

## II. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

### Отражение в бухгалтерском учете экологического сбора

Исходя из Федерального закона "Об отходах производства и потребления" экологический сбор - неналоговый доход федерального бюджета, уплачиваемый производителями, импортерами товаров, подлежащих утилизации после утраты ими потребительских свойств. Порядок взимания экологического сбора установлен Правилами взимания экологического сбора, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 8 октября 2015 г. N 1073.

В соответствии с ПБУ 10/99 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). Учитывая это, сумма экологического сбора, подлежащая уплате экономическим субъектом, в бухгалтерском учете признается расходом.

Исходя из порядка взимания экологического сбора и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, сумма экологического сбора, начисляемая по мере выпуска в обращение соответствующих товаров, отражается по дебету счета 44 "Расходы на продажу" в корреспонденции со счетом учета расчетов с бюджетом.

В отчете о финансовых результатах сумма экологического сбора отражается в составе коммерческих расходов наряду с иными расходами на продажу.

### Постоянное налоговое обязательство, связанное с прибылью контролируемой иностранной компании

Согласно ПБУ 18/02 при формировании текущего налога на прибыль учитывается разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Указанная разница состоит из постоянных и временных разниц.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25.15 Налогового кодекса Российской Федерации прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, приравнивается к прибыли организации, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Исходя из этого прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и приравниваемая к прибыли организации, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой иностранной компании, является постоянной разницей. В отчете о финансовых результатах контролирующего лица в составе (в том числе) показателя "Текущий налог на прибыль" отражается постоянное налоговое обязательство, сформированное исходя из суммы налога на прибыль от прибыли, полученной контролируемой иностранной компанией. В случае существенности сумма такого постоянного налогового обязательства раскрывается обособленно от других постоянных налоговых обязательств.

### Отражение в бухгалтерском учете платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами

Правила взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, (далее -

Плата) утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июня 2013 г. N 504. Согласно пункту 2 статьи 362 Налогового кодекса Российской Федерации сумма транспортного налога, исчисленная по итогам налогового периода налогоплательщиками-организациями в отношении каждого транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн, зарегистрированного в реестре, уменьшается на сумму Платы, уплаченную в отношении такого транспортного средства в данном налоговом периоде.

В соответствии с ПБУ 10/99 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). Учитывая это, сумма Платы, подлежащая уплате экономическим субъектом, в бухгалтерском учете признается расходом.

Исходя из этого и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, 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.

#### Признание кредиторской задолженности перед бюджетом подлежащей списанию

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, суммы кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

При принятии организацией решения о списании сумм кредиторской задолженности по расчетам с бюджетом по налогам и сборам следует иметь в виду Общие требования к порядку принятия решений о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 2016 г. N 393, а также нормативные правовые акты, принятые федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими бюджетные полномочия главного администратора доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. В частности, определенные указанными нормативными правовыми актами основания для принятия решения о признании безнадежной к взысканию задолженности по платежам в бюджет и документы, подтверждающие эти основания, и прочие требования.

#### Отражение в бухгалтерском учете поступлений от учредителей, акционеров, участников, собственников организации

В соответствии с ПБУ 9/99 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).

Исходя из этого поступления денежных средств и иного имущества от учредителей, акционеров, участников, собственников организации в счет вкладов, взносов при формировании уставного фонда, в качестве безвозмездного финансирования, вкладов в имущество общества не признаются доходами организации <1>.

-----  
<1> Для кредитных организаций см. Положения Банка России от 22 декабря 2014 г. N 446-П и от 16 июля 2012 г. N 385-П (с учетом изменений, внесенных Указаниями Банка России от 4 июня 2015 г. N 3659-У и от 22 декабря 2014 г. N 3501-У).

## Отражение акционерным обществом информации о вкладах в его имущество

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, вклад акционера в имущество акционерного общества, не изменяющий размеры и номинальную стоимость доли этого акционера в уставном капитале общества, отражается акционерным обществом по дебету счетов учета активов в корреспонденции с кредитом счета учета добавочного капитала.

Исходя из ПБУ 23/2011 денежные средства, полученные акционерным обществом от своих акционеров в счет вклада в его имущество, раскрываются в отчете о движении денежных средств в составе денежных потоков от финансовых операций независимо от того, изменяется ли в связи с этим размер и номинальная стоимость доли акционеров в уставном капитале общества.

## Отражение в бухгалтерском учете изменения инвентарного объекта основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 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.

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.

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

Согласно пункту 7 ПБУ 3/2006 средства в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженных в иностранной валюте, пересчитываются в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Согласно пункту 9 указанного Положения для составления бухгалтерской отчетности средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

В случае возникновения у исполнителя в связи с неисполнением им условий договора обязанности возврата ранее полученных им авансов, предварительной оплаты, выраженных в иностранной валюте, указанные средства подлежат пересчету организацией, выдавшей эти авансы, осуществившей предварительную оплату, в соответствии с требованиями пункта 7 ПБУ 3/2006. Требования пункта 9 ПБУ 3/2006 к ним не применяются.

Разница, образовавшаяся в связи с пересчетом средств, ранее числившихся в качестве выданных авансов, предварительной оплаты, выраженным в иностранной валюте, отражается в бухгалтерском учете и раскрывается в бухгалтерской отчетности как курсовая разница. Данная разница включается в прочие доходы (прочие расходы) в том отчетном периоде, в котором у получателя аванса, предварительной оплаты возникла обязанность их возврата.

## Признание доходов (расходов) от продажи иностранной валюты

В соответствии с ПБУ 9/99 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 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 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.

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

Согласно ПБУ 8/2010 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 данного Положения.

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

Исходя из пункта 8 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

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Учитывая это, а также взаимосвязанные положения ПБУ 4/99, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, штрафы и пени, уплаченные налогоплательщиком (кроме налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей) или подлежащие уплате, в отчете о финансовых результатах формируют прибыль (убыток) до налогообложения.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций начисленные платежи по налогу на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций отражаются по дебету счета 99 "Прибыли и убытки". На этом счете отражаются также иные аналогичные обязательные платежи (единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог, др.), а также суммы причитающихся налоговых санкций по ним. Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи, а также суммы налоговых санкций по ним в отчете о финансовых результатах формируют чистую прибыль (убыток).

#### Представление пересмотренной бухгалтерской отчетности

Согласно ПБУ 22/2010 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, 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.

#### Отчетный год для преобразованной организации

Согласно пункту 5 статьи 58 Гражданского кодекса Российской Федерации при преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией.

В связи с этим в случае преобразования юридического лица необходимость формирования таким лицом заключительной и вступительной бухгалтерской отчетности на дату преобразования отсутствует. Отчетный период для целей составления бухгалтерской отчетности этого лица не прерывается. Иначе, при составлении бухгалтерской отчетности юридическим лицом, преобразованным в течение отчетного года, отчетным годом является период с начала года, в котором было осуществлено преобразование, по 31 декабря этого года.

Исходя из положений ПБУ 4/99 в бухгалтерской отчетности за указанный отчетный год по каждому числовому показателю приводятся сравнительные данные за предшествующий отчетный период (периоды).

#### Составление бухгалтерской отчетности организации, реорганизованной в форме присоединения

Согласно пункту 4 статьи 57 Гражданского кодекса Российской Федерации при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица. Согласно пункту 2 статьи 58 при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

С учетом положений разделов III и V Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. N 44н, при реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении ее деятельности. Данные такой заключительной бухгалтерской отчетности суммируются с данными реорганизованной организации на день, предшествующий дате внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединяемой организации,

При этом суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах, отчетов о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации и

присоединяющейся организации за период с начала года, в котором было осуществлено присоединение, до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится. Числовые показатели отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы, денежные потоки реорганизованной организации.

С учетом изложенного, показатели бухгалтерского баланса реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена указанная реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются (за исключением случаев, когда в связи с реорганизацией изменяется учетная политика реорганизованной организации).

#### Составление консолидированной финансовой отчетности

Согласно части 1 статьи 3 Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО.

Исходя из этого, при составлении консолидированной финансовой отчетности следует руководствоваться МСФО, в установленном порядке признанными для применения на территории Российской Федерации. При решении отдельных вопросов составления консолидированной финансовой отчетности целесообразно также руководствоваться сложившейся практикой применения МСФО на территории Российской Федерации, обобщенной в документах Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, образованной Минфином России (ОП 1-2012, ОП 2-2012, ОП 3-2013, ОП 4-2013, ОП 5-2014, ОП 6-2015, ОП 7-2015, ОП 8-2016, ОП 9-2016). Указанные документы размещены на официальном Интернет-сайте Минфина России [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) в рубрике "Бухгалтерский учет и отчетность - Международные стандарты финансовой отчетности - Законодательство о МСФО - Межведомственная рабочая группа по применению МСФО".