

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
9 января 2025

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-168/2025-КпР НЕСУЩЕСТВЕННАЯ СТАТЬЯ МИНИМАЛЬНОГО ПЕРЕЧНЯ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (в пункте 7.4) дает возможность организациям выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности, без применения основных правил формирования учетной политики (в пунктах 7, 7.1) в той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с основными правилами, приводит к формированию несущественной информации.

Похожим образом Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» ФСБУ 4/2023 (в подпункте «д» пункта 69) дает возможность организациям не раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию в случае, когда она является несущественной, даже если обязанность раскрывать ее установлена федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Определение несущественной информации в ПБУ 1/2008 сформулировано зеркально по отношению к определению существенной информации в ФСБУ 4/2023, то есть в этой части оба стандарта между собой согласованы. Однако видится несогласованность в части сферы применения указанных выше возможностей, предоставляемых стандартами организациям в отношении несущественной информации. Так, ПБУ 1/2008 не содержит в этой части каких-либо исключений, в то время как ФСБУ 4/2023 такие исключения содержит. Он позволяет не раскрывать в отчетности несущественную информацию за исключением предусмотренного пунктами 9, 26, 34 и 38 этого стандарта.

В этих пунктах установлены минимальные перечни статей соответственно бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала, раскрытие которых обеспечивает представление соответственно о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период, о поступлении и использовании (расходовании) целевых средств, об изменении капитала экономического субъекта за отчетный период.

Из буквального прочтения формулировки получается, что информацию по статьям указанных минимальных перечней организация обязана представлять в бухгалтерской отчетности в любом случае независимо от ее существенности. При этом организация вправе не формировать такую информацию, руководствуясь ПБУ 1/2008. Однако если организация, воспользовавшись этим правом, не сформирует такую информацию, она не сможет представить ее в бухгалтерской отчетности, как того требует ФСБУ 4/2023.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является разрешение указанной несогласованности между ПБУ 1/2008 и ФСБУ 4/2023, в частности, выработка рационального подхода к формированию и представлению в бухгалтерской отчетности несущественной информации по статьям, входящим в минимальные перечни.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации понятие «обязательная статья» используется для обозначения показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала, поименованных соответственно в пунктах 9, 26, 34, 38 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».
2. В части несущественной информации организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности, в отношении всех объектов бухгалтерского учета, в том числе как не подлежащих, так и подлежащих представлению в бухгалтерской отчетности в обязательных статьях. При этом рациональность может не ограничиваться вопросами оценки объекта бухгалтерского учета или аналогичными аспектами, но распространяться в том числе на вопросы его признания и классификации. В частности, организация вправе не формировать в бухгалтерском учете несущественную информацию по обязательной статье либо не обособлять такую информацию от других статей.
3. В случае если применяемый в отношении обязательной статьи рациональный способ бухгалтерского учета заключается в упрощении правил оценки или иных аспектов учета, при том, что обособленные данные по обязательной статье организация формирует, такая статья представляется в соответствующей строке бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала, несмотря на ее несущественность.
4. В случае если применяемый в отношении обязательной статьи рациональный способ бухгалтерского учета заключается в неформировании или в необособлении данных, организация не приводит соответствующую строку в бухгалтерской отчетности либо (в случае технической невозможности исключения строки из формы) проставляет по этой строке прочерк или ноль.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 7.4 положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 в той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с пунктами 7 и 7.1 Положения, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 Положения). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации.

Данная норма не предусматривает каких-либо исключений для отдельных видов объектов бухгалтерского учета. Также эта норма не предусматривает исключений для случаев, когда другими федеральными стандартами бухгалтерского учета предусмотрено иное. Соответственно, организация вправе, применительно к несущественной информации, руководствоваться требованием рациональности в отношении любых объектов бухгалтерского учета. Слово «исключительно» подчеркивает, что в отношении несущественной информации организация может не принимать во внимание ничего другого, кроме соображений рациональности. Выбор рационального способа при этом также не ограничен какими-либо аспектами учетной политики – признания, классификации, оценки или др. Соответственно, существо рационального способа может заключаться не только в упрощении оценки объекта, но и в непризнании объекта или в необособлении данных о нем.

В соответствии с первым абзацем подпункта «д» пункта 69 Федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» ФСБУ 4/2023 представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, отраженное в бухгалтерской отчетности, считается достоверным, если (помимо прочего) в бухгалтерской отчетности раскрыта существенная информация.

При этом в соответствии с последним абзацем пункта 10 этого стандарта для целей Стандарта информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут оказать влияние на экономические решения, принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности. Информация признается существенной экономическим субъектом самостоятельно исходя из ее величины, характера и потенциального влияния на экономические решения, принимаемые пользователями на основе бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем в соответствии со вторым абзацем подпункта «д» пункта 69 ФСБУ 4/2023 в случае, когда информация (за исключением предусмотренного пунктами 9, 26, 34 и 38 настоящего Стандарта) не является существенной, она может не раскрываться в бухгалтерской отчетности, даже если обязанность раскрывать ее установлена федеральными и (или) отраслевыми стандартами. Указанное в скобках исключение касается положений Стандарта, содержащих перечни показателей бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, отчета об изменениях капитала, раскрытие которых (как минимум) в этих отчетах обеспечивает представление соответственно о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период, о поступлении и использовании (расходовании) целевых средств, об изменении капитала экономического субъекта за отчетный период.

В частности, в соответствии с пунктом 9 ФСБУ 4/2023 представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату обеспечивается раскрытием в бухгалтерском балансе, как минимум, показателей: нематериальных активов; основных средств; инвестиционной недвижимости; отложенных налоговых активов; финансовых

вложений; запасов; долгосрочных активов к продаже; налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям; дебиторской задолженности; денежных средств и денежных эквивалентов; капитала (в коммерческих организациях) / целевого финансирования (в некоммерческих организациях); заемных средств; кредиторской задолженности; отложенных налоговых обязательств; оценочных обязательств.

В соответствии с пунктом 26 ФСБУ 4/2023 представление о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период обеспечивается раскрытием в отчете о финансовых результатах, как минимум, показателей: выручки (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей); себестоимости продаж; коммерческих расходов; управленческих расходов; доходов от участия в других организациях; процентов к получению; процентов к уплате; прочих доходов; прочих расходов; налога на прибыль организаций; прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций); результата переоценки внеоборотных активов, не включаемого в чистую прибыль (убыток); результата прочих операций, не включаемого в чистую прибыль (убыток); налога на прибыль организаций, относящегося к результатам переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток).

В соответствии с пунктом 34 ФСБУ 4/2023 представление о поступлении и использовании (расходовании) целевых средств обеспечивается раскрытием в отчете о целевом использовании средств, как минимум, показателей: остатка целевых средств на начало отчетного периода; вступительных взносов; членских взносов; целевых взносов; добровольных имущественных взносов и пожертвований; прибыли от приносящей доход деятельности; расходов на целевые мероприятия; расходов на содержание аппарата управления; приобретения основных средств, инвентаря и иного имущества; остатка целевых средств на конец отчетного периода.

В соответствии с пунктом 38 ФСБУ 4/2023 представление об изменении капитала экономического субъекта за отчетный период обеспечивается раскрытием в отчете об изменениях капитала показателей: величины капитала на начало отчетного периода; изменения величины капитала в отчетном периоде; величины капитала на конец отчетного периода. Значения показателей приводятся для всего капитала в целом и для каждой составляющей капитала. Кроме того, показатели изменения величины капитала в отчетном периоде приводятся в разрезе изменений: за счет чистой прибыли (убытка); за счет результата переоценки внеоборотных активов; в результате операций с собственниками (акционерами, участниками, учредителями) экономического субъекта; за счет дивидендов; в результате прочих изменений.

Подпункт «д» пункта 69 ФСБУ 4/2023 четко отделяет вопрос признания информации существенной от вопроса состава представляемой в отчетности информации. Само по себе наличие показателя в одном из указанных четырех минимальных перечней не делает его автоматически существенным и в принципе не имеет отношения к вопросу оценки его существенности. Показатели, вошедшие в один из минимальных перечней, оцениваются на предмет их существенности в соответствии с пунктом 10 Стандарта ровно так же, как

показатели, не вошедшие в эти перечни. Пункт 10 не предусматривает в этом отношении каких-либо исключений. Второй абзац подпункта «д» пункта 69 касается исключительно вопроса раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, но не касается вопросов выбора способов формирования этой информации в бухгалтерском учете. Выбор этих способов вообще не является предметом ФСБУ 4/2023.

Так, в соответствии с пунктом 1 этого стандарта он устанавливает состав и содержание информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности (в том числе образцы форм бухгалтерской отчетности), состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств, состав промежуточной бухгалтерской отчетности, а также условия, при которых бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период (далее – условия достоверности бухгалтерской отчетности).

Мало того, в соответствии с пунктом 2 ФСБУ 4/2023 информация, раскрываемая в бухгалтерской отчетности (включаемая в бухгалтерскую отчетность), формируется в порядке, установленном соответствующими федеральными стандартами бухгалтерского учета и отраслевыми стандартами бухгалтерского учета, принимаемыми в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таким образом предусмотренное во втором абзаце подпункта «д» пункта 69 ФСБУ 4/2023 в скобках исключение для минимальных перечней показателей касается исключительно состава статей четырёх главных отчетов. Это исключение не имеет отношения к вопросу, какими способами должны формироваться показатели по этим статьям. Оно означает лишь, что сформированные в учете данные по этим статьям (каким бы способом они ни формировались) должны быть представлены в главных отчетах безусловно, то есть независимо от их существенности. Однако оно не означает безусловную необходимость формирования таких данных, равно как безусловную необходимость представления в отчетах пустых строк.

Так, в соответствии с подпунктом «б» пункта 66 ФСБУ 4/2023 в формах бухгалтерской отчетности показатели, отсутствующие у экономического субъекта, не приводятся. Бухгалтерская отчетность, как правило, не должна содержать указание на отсутствие информации (в том числе показателей), подлежащей раскрытию в соответствии с федеральными и (или) отраслевыми стандартами, у экономического субъекта. Данная норма не предусматривает исключений для показателей, входящих в минимальные перечни.

Таким образом, если показатель, входящий в минимальный перечень, как таковой в учете сформирован несмотря на его несущественность (например, когда рациональность заключается лишь в упрощении способов оценки), он должен быть представлен в отчете отдельной строкой вне контекста существенности. Если же показатель, входящий в минимальный перечень, в учете не сформирован в связи с его несущественностью (например, когда рациональность заключается в непризнании или в необословлении), он не должен представляться в отчетности. При наличии технической возможности

соответствующая строка вообще не должна включаться в отчет. При отсутствии технической возможности исключения строки из отчета, по ней проставляется прочерк или ноль.