

<Письмо> Минфина России от 31.08.2018 N 02-06-07/62480
<О направлении Методических указаний по применению положений СГС
...

Источник публикации

Документ опубликован не был

Примечание к документу

Название документа

<Письмо> Минфина России от 31.08.2018 N 02-06-07/62480

<О направлении Методических указаний по применению положений СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки">

(вместе с "Методическими рекомендациями по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки")

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО
от 31 августа 2018 г. N 02-06-07/62480

Министерство финансов Российской Федерации в целях методологического сопровождения применения федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2017 г. N 274н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации от 18 мая 2018 г., регистрационный номер 51123), (далее - СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки") направляет для руководства Методические **указания** по применению положений СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки".

А.М.ЛАВРОВ

Приложение
к письму Министерства финансов
Российской Федерации
от 31.08.2018 N 02-06-07/62480

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА "УЧЕТНАЯ
ПОЛИТИКА, ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ И ОШИБКИ"**

I. Общие положения

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" (далее - СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки") разработан в целях обеспечения единства системы требований:

к бухгалтерскому учету государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, бюджетному учету активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства (далее - бухгалтерский учет);

к формированию информации об объектах бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, бюджетной отчетности (далее - бухгалтерская (финансовая) отчетность).

2. СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" устанавливает единые:

требования к формированию, утверждению и изменению учетной политики;

правила отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

а) последствий изменения учетной политики;

б) оценочных значений;

в) исправлений ошибок.

3. Положения СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" применяются:

одновременно с применением положений федерального стандарта бухгалтерского учета для

организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора" <1> (далее - СГС "Концептуальные основы") при ведении бухгалтерского учета, раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, если иное не установлено другими федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, единой методологией бюджетного учета и бюджетной отчетности, установленной в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации и Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений <2> (далее - нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

<1> Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2016 г. N 256н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора" (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации от 27 апреля 2017 г., регистрационный номер 46517).

<2> Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. N 33н "Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 22 апреля 2011 г., регистрационный номер 20558), с изменениями, внесенными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 26 октября 2012 г. N 139н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 19 декабря 2012 г., регистрационный номер 26195), от 29 декабря 2014 г. N 172н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 4 февраля 2015 г., регистрационный номер 35854), от 20 марта 2015 г. N 43н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 1 апреля 2015 г., регистрационный номер 36668), от 17 декабря 2015 г. N 199н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 января 2016 г., регистрационный номер 40889), от 16 ноября 2016 г. N 209н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 15 декабря 2016 г., регистрационный номер 44741), от 14 ноября 2017 г. N 189н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 12 декабря 2017 г., регистрационный номер 49217), от 7 марта 2018 г. N 42н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации от 22 апреля 2011 г., регистрационный номер 20558).

При этом положения о требованиях к порядку формирования учетной политики (документам учетной политики) в настоящее время содержатся в совокупности нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности:

СГС "Концептуальные основы" (пункты 22, 31, 34, 80);

федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Основные средства", утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 N 257н (далее - СГС "Основные средства" (пункты 8, 9, 10, 27, 28, 36, 40);

федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Информация о связанных сторонах", утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2017 N 277н (пункты 8, 10);

федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Непроизведенные активы", утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.02.2018 N 34н (пункт 7);

федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах", утвержденном приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2018 N 124н (пункт 7);

Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления

государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 N 157н (далее - Инструкция N 157н) (пункты 6, 10, 11, 14, 19, 21, 21.1, 35, 45, 66, 67, 103, 104, 126, 135, 143, 145, 199, 204, 217, 236, 257, 282, 299, 300, 301, 302, 302.1, 313, 318, 337, 349, 370, 371, 373).

II. Учетная политика

4. Учетная политика - это совокупность принятых актами субъекта учета (документами учетной политики) способов (конкретных принципов, методов, процедур, правил), ведения бухгалтерского учета, подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При организации ведения бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагается, что однажды принятые учетные принципы не будут меняться, а однотипные факты хозяйственной жизни будут учитываться одинаковыми методами.

Субъект учета формирует учетную политику исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности, выполняемых им в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочий и (или) функций, руководствуясь законодательством Российской Федерации, СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также учетной политикой органа, осуществляющего полномочия и функции учредителя.

Например, определение субъектом учета в рамках учетной политики порядка признания обязательства по уплате налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации (налога на имущество организаций, земельного налога, иных налогов), в том числе установление первичного учетного документа, на основании которого осуществляется начисление указанных налогов (налоговый расчет по авансовым платежам по налогам (справка-расчет), налоговая декларация или иные документы, подтверждающие суммы принятых обязательств), признание расходов учреждения в целях формирования финансового результата).

Принимая во внимание, что обязательства по уплате налогов возникают с момента их начисления (расчета) (определения размера налога по итогам завершения налогового периода (месяца, квартала, года), либо определение размера авансового платежа по налогу), то в случае, если:

- признание обязательства по налоговым платежам осуществляется на основании налогового расчета по авансовым платежам по налогам, расчетам, произведенным до формирования декларации (Справки-расчета), признаваемого первичным учетным документом по начисленным налоговым платежам, то обязательство принимается к учету в финансовом году, в котором сформирована Справка-расчет, с отражением на соответствующих счетах раздела "Санкционирование" принятия указанного обязательства за счет плановых назначений (лимитов бюджетных обязательств):

очередного финансового года - в части обязательств, подлежащих исполнению в очередном финансовом году;

текущего финансового года - в части обязательств, подлежащих оплате в текущем финансовом году;

- первичным учетным документом по признанию расходов (обязательств) по начисленным налоговым платежам является налоговая декларация, формируемая в финансовом году, следующим за отчетным годом (следующим за налоговым периодом исчисления налоговых платежей), то признание таких обязательств (денежных обязательств) осуществляется:

а) в финансовом году, следующим за отчетным (году формирования налоговой декларации с отражением на счетах санкционирования обязательств (денежных обязательств), за счет плановых назначений финансового года, в котором сформирована декларация (года признания обязательства);

б) в отчетном финансовом году, в случае признания факта начисления налоговых платежей существенным событием после отчетной даты, с отражением на счетах санкционирования обязательств (денежных обязательств) за счет плановых назначений текущего финансового года (года признания обязательства) либо очередного финансового года.

Например, для бюджетных (автономных) учреждений, являющихся плательщиками налога на прибыль организаций, начисление налоговых платежей, влияющих на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций (на финансовый результат отчетного периода (года), является существенным событием после отчетной даты, так как влияет на достоверность определения финансового результата за отчетный период).

Учетная политика субъекта учета формируется посредством принятия документов учетной политики. При этом выбор формы оформления вида правовых актов (приказ, приказы, распоряжения, постановления, порядок, и т.д.), а также способ их издания (утверждения) - грифом "Утверждено" либо принятием отдельного акта, находится в компетенции субъекта учета (из условий сложившейся практики делопроизводства).

При этом допустимо формирование учетной политики как посредством принятия единого правового акта, включающего всю совокупность способов ведения учета, так и посредством принятия отдельных правовых актов, либо включением в отдельные правовые акты (например, в правовой акт об организации выполнения полномочий администратора доходов бюджета могут быть включены положения, устанавливающие особенности ведения учета в части порядка заполнения (составления) и отражения в бюджетном учете первичных документов по администрируемым доходам бюджетов).

Обращаем внимание, что обязательный состав положений документов учетной политики, в случае принятия соответствующих решений, содержат нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, которые предусматривают в целях организации и ведения бухгалтерского учета обязательное утверждение в рамках формирования учетной политики ряда положений (документов учетной политики).

Например, пунктом 9 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", Инструкцией N 157н и СГС "Концептуальные основы" установлено, что актами субъекта учета, устанавливающими в целях организации и ведения бухгалтерского учета учетную политику субъекта учета, обязательно утверждаются:

а) методы оценки объектов бухгалтерского учета, порядок признания (постановки на учет) и прекращения признания (выбытия из учета) объектов бухгалтерского учета, и (или) раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета (номера счетов бухгалтерского учета) либо коды счетов бухгалтерского учета и правила формирования номера счета бухгалтерского учета;

в) порядок проведения инвентаризации активов, имущества, учитываемого на забалансовых счетах, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета;

г) формы первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета, иных документов бухгалтерского учета, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, по которым законодательством Российской Федерации не предусмотрены обязательные для оформления формы документов. Утвержденные субъектом учета формы документов бухгалтерского учета должны содержать обязательные реквизиты и соответствовать требованиям, предусмотренным СГС "Концептуальные основы";

д) правила документооборота и технология обработки учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота и (или) порядком взаимодействия структурных подразделений и (или) лиц, ответственных за оформление фактов хозяйственной жизни, по предоставлению первичных учетных документов для ведения бухгалтерского учета;

е) правила документооборота, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения их в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота, технология обработки (представления (обмена) учетной информации при условии ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности централизованной бухгалтерией);

ж) порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля;

з) порядок признания в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты;

и) иные способы ведения бухгалтерского учета, необходимые для организации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектом учета.

Если нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности предусмотрен выбор методов ведения бухгалтерского учета, то субъекту учета необходимо выбрать такой метод и установить его в рамках своей учетной политики.

Например, СГС "Концептуальные основы" предусмотрено два метода определения справедливой стоимости для различных видов активов и обязательств (метод рыночных цен или метод амортизированной стоимости замещения);

СГС "Основные средства" - три метода начисления амортизации на объекты основных средств (линейный метод, метод уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции).

В этом случае документы учетной политики, принятые субъектом учета, в обязательном порядке должны содержать положения, определяющие один из указанных методов для отдельных видов объектов бухгалтерского учета.

Например, метод начисления амортизации выбирается субъектом учета из условия наиболее точного отражения предполагаемого способа получения будущих экономических выгод или полезного потенциала, заключенных в активе. При этом СГС "Основные средства" предусмотрено, что для разных типов активов субъект учета может применять разные методы начисления амортизации, предусмотренные указанным стандартом.

При одинаковых способах получения будущих экономических выгод или полезного потенциала для объектов основных средств, входящих в одну группу основных средств, возможно применение одного метода начисления амортизации к группе основных средств в целом.

Например, для зданий - линейного метода, а для объектов основных средств, срок полезного использования которых зависит от ожидаемой производительности актива (используемого оборудования), - пропорционально объему продукции (в частности, пропорционально количеству листов, которые предполагается напечатать на оборудовании за год).

В то же время документы учетной политики не должны содержать положения, дублирующие положения нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности (то есть не должны содержать методы, правила, способы ведения бухгалтерского учета, однозначно установленные нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Например: Документы учетной политики не должны содержать однозначно установленные Инструкцией N 157н и СГС "Концептуальные основы" положения:

"при ведении бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета применяется метод начисления";

"на взаимосвязанных балансовых счетах бухгалтерского учета, включенных в Рабочий план счетов бухгалтерского учета учреждения, применяется метод двойной записи, а на забалансовых счетах бухгалтерского учета учет ведется по простой системе бухгалтерских записей";

"основные средства стоимостью до 10000 рублей включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, списывается с балансового учета с одновременным отражением объектов на забалансовом счете 21 "Основные средства в эксплуатации".

5. Учетная политика формируется главным бухгалтером субъекта учета или иным физическим (юридическим) лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и утверждается руководителем

субъекта учета.

В случае если ведение бухгалтерского учета и (или) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности передано в соответствии с законодательством Российской Федерации по договору (соглашению) другому государственному (муниципальному) учреждению, организации (централизованной бухгалтерии), особенности организации ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливаются договором (соглашением) с учетом положений СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки", иных нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основные положения учетной политики и (или) копии документов учетной политики подлежат публичному раскрытию на официальном сайте субъекта учета (централизованной бухгалтерии) в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет".

Например, публичное раскрытие может быть реализовано субъектом учета:

а) размещением обобщенной информации, содержащей основные положения (перечень основных способов ведения учета (особенностей), установленные документами учетной политики, с указанием их реквизитов (без размещения копий самих актов);

б) размещением копий документов учетной политики;

в) реализации **пунктов "а" и "б"** в совокупности.

Субъект учета обеспечивает хранение документов учетной политики не менее пяти лет после года, в котором они использовались при ведении бухгалтерского учета и (или) для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз (статья 29 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", пункт 22 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки").

6. Учетная политика применяется субъектом учета последовательно из года в год.

Практически весь финансовый анализ основывается на сопоставимости показателей отчетности различных периодов.

Переход субъектом учета от одного допустимого метода учета к другому допустимому методу учета приводит к изменению учетной политики.

Например, изменение метода учета материальных запасов по средней фактической стоимости на метод по фактической стоимости каждой единицы.

Учитывая, что изменение учетной политики, как правило, приводит к появлению несопоставимых в ретроспективном анализе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а при их использовании в анализе - к искажению результатов финансового анализа субъекта учета, субъекту учета необходимо оценить эффект от изменения учетной политики, которое повлияет на сопоставимость показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенные изменения на показатели, отражающие финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и (или) движение денежных средств субъекта учета, оцениваются в денежном измерении (стоимостном выражении).

Оценка в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий изменения учетной политики производится на дату, с которой применяются указанные изменения.

Изменения учетной политики возможны в случаях когда:

1) изменяются требования, установленные законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) при разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета повышается качество информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенно изменяются условия деятельности экономического субъекта.

При этом в целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловлено причиной такого изменения.

Изменение учетной политики в течение отчетного года, не связанное с изменением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов, принятием и (или) изменением нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, производится субъектом учета по согласованию с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом соответствующего публично-правового образования.

7. Изменением учетной политики не считается:

а) применение правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые отличны по существу от фактов хозяйственной жизни, имевших место ранее.

При этом следует напомнить, что пунктом 68 СГС "Концептуальные основы" предусмотрено, что в целях достоверного раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности информация об объектах бухгалтерского учета, фактах хозяйственной жизни должна быть представлена в соответствии с экономической сущностью фактов хозяйственной жизни, а не только их правовой формой.

Например, не будет считаться изменением учетной политики:

- установление субъектом учета особенностей отражения в бухгалтерском учете на счетах бухгалтерского учета Рабочего плана счетов (включая дополнительную аналитику):

операций по выплате заработной платы в безналичной форме расчетов в рамках реализации "зарплатных проектов", при условии, что ранее выплата заработной платы осуществлялась наличными деньгами (через кассу);

операций по приобретению оборудования на условиях рассрочки платежа и перехода права владения таким имуществом по факту полной оплаты по договору, либо на условиях предоставления залога в виде имущества учреждения;

объектов учета, возникающих при реализации договора концессии, предусматривающего передачу помимо объектов недвижимого имущества (по ранее имевшей место практике), объекты движимого имущества;

- изменение графика документооборота, а также введение особенностей формирования первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, при переходе на электронный документооборот;

б) утверждение нового правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые возникли в деятельности субъекта учета впервые.

Например, у субъекта учета возникла новая функция его деятельности (новый вид деятельности): оказание услуги по выдаче в прокат спортивного инвентаря, организация для сотрудников питания в столовой или осуществление органами власти функций, ранее не осуществляемых (например, наделение Федерального казначейства правом осуществления операций по договорам с производными финансовыми инструментами, предметом которых являются операции с иностранной валютой).

8. СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" предусмотрено два варианта применения измененной учетной политики: перспективное и ретроспективное применение.

Перспективное применение измененной учетной политики - применение измененной учетной политики

к фактам хозяйственной жизни, возникающим после даты соответствующего изменения учетной политики.

Ретроспективное применение измененной учетной политики - применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни таким образом, как если бы измененная учетная политика применялась с момента возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни.

Ретроспективное применение измененной учетной политики выполняется путем корректировки сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год (годы).

Входящие остатки каждого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, на которые повлияло изменение учетной политики, корректируются, начиная с наиболее раннего из представленных периодов отчетности, а сравнительные показатели раскрываются для каждого представленного периода, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

9. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов, принятием и (или) изменением нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно положениям нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Например, введение в действие СГС "Основные средства" предусматривают право субъекта учета вносить изменения в документы учетной политики по методам амортизации (право перехода с метода линейного на метод (по производительности)).

При этом переходными положениями СГС "Основные средства" (пункт 61) предусмотрено, что сравнительная информация по объектам основных средств (сопоставимые показатели отчетности по объему начисленной амортизации) ретроспективно (за годы, предшествующие первому применению СГС "Основные средства") не пересчитываются.

Если указанными нормативными правовыми актами не определяются требования по отражению последствий изменения учетной политики, то последствия изменений учетной политики, оказавшие или способные оказать существенные изменения показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и (или) движение денежных средств субъекта учета, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности путем ретроспективного применения измененной учетной политики (посредством отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых показателей отчетов за предыдущие года, пересчитанных с учетом изменения учетной политики).

При этом входящие остатки на начало отчетного периода бухгалтерского баланса (Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета (ф. 0503130) (далее - Баланс (ф. 0503130)), Баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730) (далее - Баланс (ф. 0503730)), формируемого в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период, подлежат корректировке по строкам, отражающим соответствующие показатели, и по строке "040130000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов". Указанные изменения показателей баланса дополнительно отражаются в Сведениях об изменении остатков валюты баланса (ф. 0503173) (далее - Сведения (ф. 0503173)), Сведениях об изменении остатков валюты баланса учреждения (ф. 0503773) (далее - Сведения (ф. 0503773)) (по соответствующим строкам) с указанием причин изменений - "пересчитано" ввиду изменения учетной политики.

Суммы корректировок сравнительных показателей отражаются в периоде, в котором произошло изменение учетной политики, с применением корреспонденций в межотчетный период со счетом 040130000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

При этом утвержденная бухгалтерская (финансовая) отчетность за год (годы), предшествующий отчетному (году в котором произошло изменение учетной политики), не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о положениях учетной политики субъекта учета (о применяемых способах ведения бухгалтерского учета, составе и содержании документов учетной политики) осуществляется согласно Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2010 N 191н (далее - Инструкция N 191н), в Сведениях об особенностях ведения бюджетного учета (Таблица N 4) Пояснительной записки (ф. 0503160) и Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.03.2011 N 33н, в Сведениях об особенностях ведения учреждением бухгалтерского учета (Таблица N 4) Пояснительной записки к Балансу учреждения (ф. 0503760).

В случаях, когда оценку в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий изменения учетной политики в отношении предшествующих годов (ретроспективное применение измененной учетной политики) осуществить не представляется возможным, субъект учета применяет измененную учетную политику к фактам хозяйственной жизни, возникающим после изменения учетной политики (перспективное применение измененной учетной политики).

Ретроспективное применение измененной учетной политики не представляется возможным, если оценка в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий такого изменения:

а) не может быть произведена в связи с недостаточностью (отсутствием) информации за соответствующий предшествующий год;

б) требует использования оценочных значений, основанных на информации, которая не была доступна на дату представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год.

В отношении последствий изменения учетной политики, оказавших или способных оказать существенные изменения показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и (или) движение денежных средств, обязательному раскрытию подлежит следующая информация:

а) обоснование изменения учетной политики;

б) содержание изменения учетной политики;

в) порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая указание на обстоятельства, в связи с которыми применяется выбранный способ ведения бухгалтерского учета, и дату, начиная с которой он применяется в связи с изменением учетной политики.

Раскрытие указанной информации для бюджетной отчетности осуществляется либо в текстовой части Пояснительной записки (ф. 0503160) раздела 5 "Прочие вопросы деятельности субъекта бюджетной отчетности" и Сведениях об особенностях ведения бюджетного учета (Таблица N 4) либо в сопроводительном документе, содержащем пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности при представлении отчетности.

Аналогичный порядок раскрытия указанной информации применяется для отчетности бюджетных (автономных) учреждений.

III. Оценочное значение

10. Многие показатели бухгалтерского учета и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности не поддаются точному определению, а могут быть лишь расчетно (оценочно) определены (оценены).

СГС "Концептуальные основы" предусматривает, что информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая пояснения к ней, должна отвечать следующим характеристикам: уместность (релевантность), существенность, достоверное представление, сопоставимость, возможность

проверки и (или) подтверждения достоверности данных (далее - верификация), своевременность, понятность.

Условие достоверности информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусматривает возможность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности данных в условных (прогнозных), вероятностных, относительных и иных аналогичных значениях (показателях) (пункт 68 СГС "Концептуальные основы").

Под оценочным значением понимается рассчитанное или приблизительно определенное значение какого-либо показателя, необходимого для ведения бухгалтерского учета и (или) отражаемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности, при отсутствии точного способа его определения (пункт 6 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки").

К оценочным значениям относятся:

а) сроки полезного использования объектов основных средств, нематериальных активов, прав пользования активами (в том числе условно определенные по договорам аренды с неопределенным сроком аренды);

б) величины оценочных резервов (например, резервов на предстоящую оплату отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование сотрудника (служащего) учреждения; резервов предстоящей оплаты по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки);

в) величины амортизационных отчислений;

г) величины стоимости нефинансовых активов в случаях, предусмотренных федеральными и (или) отраслевыми стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (например, стоимостные значения справедливых стоимостей нефинансовых активов);

д) иные значения показателей, необходимых для ведения бухгалтерского учета и (или) отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассчитываемые или приблизительно (оценочно) определяемые на основе экспертных заключений (профессиональных суждений) при отсутствии точного способа их определения (расчетная оценка).

Например, оценка ожидаемых доходов от предоставления имущества в аренду (доходов будущих периодов), прогнозные показатели доходов бюджета, оценка безнадежных долгов (сомнительной задолженности) по налоговым (неналоговым) доходам.

При этом в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности следует применять обоснованные оценочные значения (оценки) (подтвержденные расчетом, прогнозом, оценочным экспертным суждением (в частности, заключением оценщика, решением комиссии по поступлению и выбытию нефинансовых активов) и т.д.).

11. Пересмотр (корректировка) оценочных значений, отраженных в бухгалтерском учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - корректировка бухгалтерских расчетов (оценки) в результате появления новой информации, накопления опыта, вследствие изменения допущений, обстоятельств, или последующих событий (в том числе изменение информации), на основе которых были определены суммовые величины оценочных значений, не является исправлением ошибки и изменением учетной политики. Информация о таких корректировках не подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Например, резерв по реорганизации (в части оплаты выходного пособия) может быть уточнен (пересчитаны значения ожидаемых выплат) в связи с появившимися новыми обстоятельствами - сокращением сотрудников, изъявивших желание продолжить работу на новых условиях оплаты труда.

Оценочные значения и их изменения отражаются в бухгалтерском учете согласно нормативным правовым актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой)

отчетности.

Изменение оценочного значения отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности перспективно.

Перспективное признание результатов изменения оценочного значения и отражение их в бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется:

в отчетном периоде, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности только данного отчетного периода;

в периоде, в котором произошло изменение и в будущих отчетных периодах, на которые указанное изменение оказывает влияние.

12. Изменение метода определения (расчета) оценочного значения является изменением учетной политики и подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта учета путем ретроспективного применения измененной учетной политики ([пункт 9](#) настоящих Методических рекомендаций).

Например, в 2018 году для определения оценочного значения поступившего в результате дарения объекта нефинансового актива (его справедливой стоимости) применялся метод амортизационной стоимости замещения, а с 01.01.2019 внесено изменение в учетную политику, предусматривающее определение справедливой стоимости поступивших в результате дарения объектов нефинансовых активов по методу рыночных цен.

13. В Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности об изменении оценочного значения приводится:

а) описание изменения оценочного значения, повлиявшего на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный период, с указанием денежных (стоимостных) значений таких изменений;

б) описание изменения оценочного значения, которое повлияет на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности за периоды, следующие за отчетным, с указанием денежных (стоимостных) значений таких изменений. В случае, когда определить влияние изменения оценочного значения на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности за будущие периоды в денежном (стоимостном) значении не представляется возможным, об этом указывается в текстовой части Пояснительной записки (ф. 0503160), Пояснительной записки к Балансу учреждения (ф. 0503760) соответственно в разделе 5 "Прочие вопросы деятельности субъекта бюджетной отчетности", "Прочие вопросы деятельности учреждения" или в сопроводительном документе, содержащем пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности при представлении отчетности.

КонсультантПлюс: примечание.

Нумерация разделов дана в соответствии с официальным текстом документа.

V. Исправление ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности

14. Ошибкой в бухгалтерской (финансовой) отчетности считается пропуск и (или) искажение, возникшее при ведении бухгалтерского учета и (или) формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате неправильного использования или неиспользования информации о фактах хозяйственной жизни отчетного периода, которая была доступна на дату подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности и должна была быть получена и использована при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - ошибка отчетного периода).

Датой подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности считается дата подписания полного комплекта бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ошибка отчетного периода классифицируется в зависимости от периода, в котором она была допущена:

ошибка отчетного года - ошибка в бухгалтерской (финансовой) допущена в периоде (в году), за который субъект учета не сформировал бухгалтерскую (финансовую) отчетность (промежуточную или годовую), либо в периоде, за который годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность сформирована, но не утверждена (осуществляются мероприятия по камеральной проверке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, внутреннему финансовому контролю, внешнему финансовому контролю, а также внутреннему контролю или внутреннему финансовому аудиту);

ошибка прошлых лет - ошибка в бухгалтерской (финансовой) допущена в периоде, за который годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность утверждена (завершены мероприятия по внешнему финансовому контролю).

Ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности, допущенная в отчетном периоде и выявленная по результатам внутреннего финансового контроля, внешнего финансового контроля, а также внутреннего контроля или внутреннего финансового аудита представленной (принятой) бухгалтерской (финансовой) отчетности, по решению субъекта консолидированной отчетности или органа, уполномоченного принимать бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее - уполномоченный орган), исходя из существенности ошибки, повлиявшей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, исправляется в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности как ошибка отчетного года или ошибка прошлых лет.

Ошибка отчетного периода, выявленная после завершения мероприятий по внешнему финансовому контролю, исправляется в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности как ошибка прошлых лет.

15. В случае когда ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности была допущена при ведении бухгалтерского учета, ее исправление осуществляется дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью способом "Красное сторно" и дополнительной бухгалтерской записью с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом выявленных ошибок (корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности).

В случае когда ошибка в бухгалтерской (финансовой) отчетности была допущена при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе консолидированной, такая ошибка уточняется посредством корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности (формированием уточненной бухгалтерской (финансовой) отчетности) и (или) раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

16. Исправление ошибки отчетного года осуществляется в зависимости от периода ее обнаружения (факторов, выявивших такую ошибку) дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью способом "Красное сторно" и дополнительной бухгалтерской записью с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом выявленных ошибок (корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности):

а) по решению субъекта учета - при выявлении по результатам осуществления внутреннего контроля после подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности, но до предельной даты ее представления;

б) по решению уполномоченного органа - при выявлении по результатам камеральной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности после предельной даты ее представления, но до даты ее принятия уполномоченным органом (исходя из существенности ошибки, повлиявшей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности);

в) по решению уполномоченного органа - при выявлении по результатам осуществления внутреннего финансового контроля, внешнего финансового контроля, а также внутреннего контроля или внутреннего финансового аудита после даты принятия бухгалтерской (финансовой) отчетности, но до даты ее утверждения (исходя из существенности ошибки, повлиявшей на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности).

При этом уточненная бухгалтерская (финансовая) отчетность, исправленная по решению уполномоченного органа (**подпункты "б" и "в"** настоящего пункта), повторно направляется уполномоченному

органу, а также иным пользователям, которым была представлена бухгалтерская (финансовая) отчетность до ее уточнения. В Пояснениях к уточненной бухгалтерской (финансовой) отчетности приводится информация об изменениях в ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность с указанием причин внесения исправлений и их содержании.

В этих случаях записи по счетам бухгалтерского учета отражаются последней отчетной датой отчетного периода и (или) путем формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей уточненные показатели с учетом выявленных и исправленных ошибок.

Датой принятия бухгалтерской (финансовой) отчетности уполномоченным органом считается дата проставления им отметки (направления уведомления) о принятии бухгалтерской (финансовой) отчетности по результатам проведения камеральной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Датой утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности считается дата утверждения отчета об исполнении бюджета соответствующего публично-правового образования или дата утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

17. Ошибка прошлых лет, допущенная при ведении бухгалтерского учета, исправляется в бухгалтерском учете дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью способом "Красное сторно" и дополнительной бухгалтерской записью по счетам бухгалтерского учета в период (на дату) обнаружения ошибки и ретроспективного пересчета бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае когда ошибка прошлых лет была допущена при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе консолидированной, такая ошибка уточняется посредством ретроспективного пересчета бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исправление ошибки прошлых лет осуществляется в зависимости от периода ее обнаружения (факторов, выявивших такую ошибку) по решению субъекта учета или уполномоченного органа ([пункт 16](#) настоящих Методических рекомендаций) с формированием уточненной бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей ретроспективный пересчет.

Ретроспективный пересчет бухгалтерской (финансовой) отчетности - исправление ошибки предшествующего года (годов) путем корректировки сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год (годы) таким образом, как если бы ошибка не была допущена.

Корректировке подлежат сравнительные показатели, раскрываемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год, начиная с того предшествующего года, в котором была допущена ошибка, за исключением случаев, когда осуществление такой корректировки не представляется возможным. Скорректированные сравнительные показатели предшествующего года (годов) приводятся в бухгалтерской (финансовой) отчетности отчетного года обособленно с отметкой "Пересчитано".

К сравнительным показателям, раскрываемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности относятся, в частности: показатели на начало отчетного периода (начало года, предшествующего отчетному периоду (году)), показатели на конец отчетного периода (месяца, квартала, полугодия, 9 месяцев) года, предшествующего отчетному периоду (году), обороты по показателям за отчетный период года, предшествующего отчетному периоду (году).

Например, согласно порядку формирования бюджетной отчетности (Отчета о финансовых результатах деятельности (ф. 0503121) (далее - Отчет (ф. 0503121) (в случае внесения соответствующих изменений в Инструкцию N 191н) информация о расходах (доходах), иных раскрываемых показателях отражается как за отчетный период (2020 год), так и за предыдущий финансовый год (за 2019 год (в сопоставимых (сравнительных) показателях).

В отчетном периоде (например в сентябре 2020 года) были выявлены ошибки прошлых лет, корректирующие показатели начисленных доходов за 2019 год (увеличивающие сумму дохода на 500

рублей). В отдельном регистре (в Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет") по дате обнаружения ошибки прошлых лет (в сентябре 2020 года) были отражены корректирующие бухгалтерские записи:

Дт 1 205 31 561 Кт 1 401 18 131.

При формировании Отчета (ф. 0503121) за 2020 год в графе, предусматривающей отражение сравнительных показателей за 2019 год, отражаются соответствующие данные Отчета (ф. 0503121) за 2019 год, скорректированные на обороты по исправлению ошибки прошлых лет. В дополнительной графе "Пересчитано" по строке, соответствующей скорректированному на ошибку прошлых лет показателю, отражается сумма корректировки (500 рублей).

В целях обособления операций, связанных с исправлением ошибки прошлых лет, Инструкцией N 157н, Инструкцией по применению Плана счетов бюджетного учета, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 N 162н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 N 174н и Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 N 183н, предусмотрены соответствующие счета бухгалтерского учета: 040118000 "Доходы финансового года, предшествующего отчетному", 040119000 "Доходы прошлых финансовых лет", 040128000 "Расходы финансового года, предшествующего отчетному", 040129000 "Расходы прошлых финансовых лет", 030484000 "Консолидируемые расчеты года, предшествующие отчетному", 030494000 "Консолидируемые расчеты года иных прошлых лет", 030486000 "Иные расчеты года, предшествующего отчетному", 030496000 "Иные расчеты прошлых лет".

Пример исправления ошибки прошлых лет:

В отчетном периоде (в сентябре 2019 года) субъектом учета (казенным учреждением) обнаружена ошибка, допущенная в 2018 году, - расходы по текущему ремонту здания в сумме 1 200 000 руб. ошибочно отнесены на увеличение стоимости здания и отражены следующими бухгалтерскими записями (в 2018 году):

Дт 1 106 11 310 Кт 1 302 25 731 - 1 200 000,00

Дт 1 101 12 310 Кт 1 106 11 310 - 1 200 000,00;

за 2018 год начисленная сумма амортизации отражена:

Дт 1 401 20 271 Кт 1 10412 411 - 3 000,00.

В бухгалтерском учете (по дате обнаружения ошибки прошлых лет - сентябрь 2019 год) исправительные корреспонденции отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дт 1 101 12 310 Кт 1 30486 731 1 200 000,00 "Красное сторно";

Дт 1 304 86 831 Кт 1 10611 310 1 200 000,00 "Красное сторно";

Дт 1 106 11 310 Кт 1 30486 731 1 200 000,00 "Красное сторно";

Дт 1 401 28 271 Кт 1 10412 411 3 000,00 "Красное сторно";

Дт 1 401 28 225 Кт 1 30486 731 1 200 000,00.

Исправительные операции отражаются в отдельном регистре - Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет".

Информация из указанного журнала операций также отражается в оборотах Главной книге (ф. 0504072)

(в момент обнаружения ошибки прошлых лет и осуществления корректировочных записей).

Закрытие в конце года показателей счетов бухгалтерского учета по отражению ошибок прошлых лет: в частности 040118000 "Доходы финансового года, предшествующего отчетному", 040119000 "Доходы прошлых финансовых лет", 040128000 "Расходы финансового года, предшествующего отчетному", 040129000 "Расходы прошлых финансовых лет", 030484000 "Консолидируемые расчеты года, предшествующие отчетному", 030494000 "Консолидируемые расчеты года иных прошлых лет", 030486000 "Иные расчеты года, предшествующего отчетному", 030496000 "Иные расчеты прошлых лет", осуществляется в общеустановленном порядке, предусмотренном Инструкцией N 157н, с применением счета 0 40130 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов".

Операции по закрытию счетов, на которых обособлена информация по исправлению ошибок прошлых лет, отражаются также в Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет".

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности на начало отчетного периода (в любых формах отчетности) отражаются с учетом их корректировок по исправительным записям, выявленных ошибок прошлых лет.

Входящие остатки корректируются по строке "Финансовый результат прошлых отчетных периодов", а также по строкам, отражающим значения скорректированных в результате исправления ошибок прошлых лет статей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На основании Журнала по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет" формируются Сведения (ф. 0503173). При этом раздел 2 "Изменения (пересчеты)" Сведений (ф. 0503173) формируется отдельно с признаком "Исправление ошибок прошлых лет" (код изменений 3). На основании данных (ф. 0503173) отражаются скорректированные входящие остатки (на начало отчетного года) Баланса (ф. 0503130).

Показатели Баланса (ф. 0503130) на начало года после проведенной корректировки отличаются от показателей (остатков) на начало отчетного года, отраженных в Главной книге (ф. 0504072) за отчетный год на суммы корректировок (исправлений) ошибок прошлых лет.

При этом показатели (остатки) на конец отчетного года Главной книги (ф. 0504072) за отчетный год и Баланса (ф. 0503130) за отчетный год будут одинаковыми.

Показатели оборотов по счетам бухгалтерского учета (увеличения, уменьшения объектов учета), доходов, расходов, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируются на основании данных соответствующих регистров бухгалтерского учета без учета оборотов по исправлению ошибок прошлых лет - как если бы выявленные ошибки прошлых лет были исправлены в момент их допущения.

Показатели оборотов по счетам бухгалтерского учета (увеличения, уменьшения объектов учета), доходов, расходов, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, сформированные по результатам исправления ошибок прошлых лет, в отчетность текущего финансового года не включаются.

Из условий приведенного примера остатки на 01.01.2019 до исправления ошибок прошлых лет составляли в:

Главной книге (ф. 0504072) за 2019 год	- 1 101 12 000 -	2 500 000,00
	- 1 104 12 000 -	15 000,00
Балансе (ф. 0503130) за 2018 год	- 1 101 10 000 -	2 500 000,00
	1 104 10 000 -	15 000,00.

По результатам корректирующих операций по исправлению ошибок прошлых лет, отраженных в

Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет", сформированы следующие обороты:

таблица N 1

Код счета	Дебет	Кредит
1 101 12 310	"минус" 1 200 000,00	
1 104 12 411		"минус" 3 000,00
1 106 11 310	"минус" 1 200 000,00	"минус" 1 200 000,00
1 304 86 731		"минус" 1 200 000,00
1 304 86 831	"минус" 1 200 000,00	
1 401 28 225	1 200 000,00	
1 401 28 271	"минус" 3 000,00	

В конце года осуществляется закрытие показателей счетов бухгалтерского учета в общеустановленном порядке. Указанные операции также отражаются в Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет":

Дт 1 304 86 731 Кт 1 401 30 000 - 1 200 000,00

Дт 1 401 30 000 Кт 1 304 86 831 - 1 200 000,00

Дт 1 401 28 271 Кт 1 401 30 000 - 3 000,00

Дт 1 401 30 000 Кт 1 401 28 225 - 1 200 000,00

После проведенных 31 декабря при завершении финансового года заключительных оборотов по счетам бюджетного учета суммы корректировок по исправительным записям ошибок прошлых лет показателей, сформированных в Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет", отражаются в графе 2 раздела 2 Сведений (ф. 0503173) (по коду причины 3 - ошибки прошлых лет) с указанием в графе 1 кода счета по которому скорректированы показатели.

Графа 4 Сведений (ф. 0503173) формируется на основании показателей на начало отчетного финансового года (графы 3, 4 "Остаток на начало года" (на 01.01.2019) Главной книги (ф. 0504072), скорректированных на показатели, отраженные в графе 2 раздела 2 Сведений (ф. 0503173) (по коду причины 3 - "Исправление ошибок прошлых лет").

На основании показателей, сформированных в графе 4 Сведений (ф. 0503173), формируются входящие остатки Баланса (0503130) (группа граф "На начало года", а также показатели "На начало года" иных отчетов (таблиц Пояснительной записки: Сведений (ф. 0503168), Сведений (ф. 0503169).

Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности за год, предшествующей отчетному (в рассматриваемом примере за 2018 год), не подлежит корректировке, в том числе в части показателей на конец отчетного периода.

На основании данных Сведений (ф. 0503173) в Балансе (0503130) подлежат отражению следующие показатели на начало года:

Баланс (ф. 0503130) за 2019 год		Баланс за 2018 год на конец года (на 01.01.19) Главная книга (ф. 0504072) 2019 года	Сведения (ф. 0503173) за 2019 год
Строка (код счета)	на начало года она 01.01.19)		
АКТИВ			
010100000	1 300 000,00	2 500 000,00	"минус" 1 200 000,00
010400000	12 000,00	15 000,00	"минус" 3 000,00
ПАССИВ			
140130000	1 288 000,00	2 485 000,00	"минус" 1 197 000,00

Принимая во внимание, что входящие остатки по счетам учета нефинансовых активов (1 101 12 000, 1 104 12 000) на начало 2019 года изменились, корректируются соответствующие входящие остатки и в иных отчетах (таблиц) в Сведениях о движении нефинансовых активов (ф. 0503168).

Обороты (увеличение, уменьшение) по доходам, расходам (см. [таблицу N 1](#)) при формировании показателей Отчетов (ф. 0503168), (ф. 0503121), (ф. 05031 10) отражаются без учета операций по исправлению ошибок за предшествующий период.

18. Изменение входящих остатков отчетности (показателей на начало отчетного периода) является ретроспективным пересчетом бухгалтерской финансовой отчетности (пересчетом данных за год, предшествующий отчетному). При этом согласно пункту 33 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" утвержденная бухгалтерская (финансовая) отчетность за предшествующий год (годы) (в рассматриваемом примере за 2018 год) не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

19. В случае выявления ошибок прошлых лет, допущенных ранее года, предшествующего отчетному году (относительно рассматриваемого примера в 2017, 2016 и последующих годах) ретроспективный пересчет показателей ограничивается пересчетом входящих остатков на начало отчетного года, а при условии отражения сравнительных показателей (при необходимости), осуществляется пересчет остатков на конец и начало года, предшествующего отчетному. При этом обороты (увеличение, уменьшение) по доходам, расходам, иным показателям, отражаемым в отчетности в сравнительных показателях (в ретроспективе года, предшествующего отчетному) на исправительные корреспонденции не корректируются.

Например, согласно порядку формирования бюджетной отчетности (в Отчете (ф. 0503121) (в случае соответствующих изменений в Инструкцию N 191н) информация о расходах (доходах), иных раскрываемых показателях, отражается как за отчетный период (2020 год), так и за предыдущий финансовый год (за 2019 год (в сопоставимых (сравнительных) показателях).

В отчетном периоде (в сентябре 2020 года) были выявлены ошибки прошлых лет, корректирующие показатели начисленных доходов за 2018 год (увеличивающие сумму дохода на 500 рублей, с одновременным увеличением задолженности по доходам (1 205 23 000) на сумму 500 рублей). В отдельном регистре Журнале по прочим операциям (ф. 0504071) с признаком "Исправление ошибок прошлых лет" по дате обнаружения ошибки прошлых лет (в сентябре 2020 года) были отражены корректирующие бухгалтерские записи: Дт 1 205 23 561 Кт 1 401 19 123.

При формировании Отчета (ф. 0503121) за 2020 год в графу, предусматривающую показатели доходов 2020 года, доначисление доходов за 2018 год (Кт обороты по 1 401 19 123) и в строку 481 "увеличение прочей дебиторской задолженности" (КОСГУ 561) не включаются, в графе, предусматривающей отражение сравнительных показателей за 2019 год, отражаются соответствующие данные Отчета (ф. 0503121) за 2019

год без корректировок на обороты по исправлению ошибки прошлых лет.

Данные положения предусмотрены пунктом 33 СГС "Учетная политика, оценочные значения и ошибки": "Если ошибка была допущена ранее предшествующего года, для которого в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели, корректировке подлежат входящие остатки по статье "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" бухгалтерского баланса за самый ранний предшествующий год, для которого в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели, а также значения связанных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности."

Для отражения операций, связанных с исправлением ошибок прошлых лет, допущенных ранее года, предшествующего отчетному году, предусмотрены отдельные счета бухгалтерского учета: 040119000 "Доходы прошлых финансовых лет", 040129000 "Расходы прошлых финансовых лет", 030494000 "Консолидируемые расчеты года иных прошлых лет", 030496000 "Иные расчеты прошлых лет".

В случае, когда однозначно отнести суммы корректировок к конкретному предшествующему году не представляется возможным (точно не относится предшествующий год), то корректировке подлежат входящие остатки на начало отчетного года по статье "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" бухгалтерского баланса, а также значения связанных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности за самый ранний предшествующий год, к которому такие корректировки возможно применить.

20. Ошибка бухгалтерской (финансовой) отчетности, допущенная в текущем финансовом году (ошибка отчетного года), выявленная после даты принятия квартальной бухгалтерской (финансовой) отчетности за такой год (за 1 квартал, полугодие, 9 месяцев) отражается в бухгалтерском учете дополнительной бухгалтерской записью либо бухгалтерской записью способом "Красное сторно", и дополнительной бухгалтерской записью в период (на дату) обнаружения ошибки и (или) путем раскрытия в Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о существенных ошибках, выявленных в отчетном периоде, с описанием ошибки (содержания и суммы), а также суммовых значений корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности (при их наличии).

В случае выявления в текущем финансовом году ошибки прошлых лет, исправление которой не представляется возможным отразить уточненными показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности за год, предшествующий году обнаружения ошибки, с учетом выше рассмотренных положений такая ошибка отражается в порядке, предусмотренном для отражения ошибки прошлых лет.

21. В отношении ошибок предшествующих годов в текстовой части Пояснительной записки (ф. 0503160), Пояснительной записки к Балансу учреждения (ф. 0503760) соответственно в разделе 5 "Прочие вопросы деятельности субъекта бюджетной отчетности", "Прочие вопросы деятельности учреждения" или в сопроводительном документе, содержащем пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности при представлении отчетности раскрывается следующая информация:

а) описание ошибки;

б) сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской (финансовой) отчетности за каждый из предшествующих годов, для которых в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели;

в) общая сумма корректировки на начало самого раннего из предшествующих годов, для которого в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели;

г) описание причин, по которым корректировка сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за один или несколько предшествующих годов не представляется возможным, а также описание способа отражения исправления ошибки с указанием периода, в котором отражены исправления.