

Утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-04-24

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-114/2020-КпР «ОТЧЕТНОСТЬ В ЭЛЕКТРОННОМ ВИДЕ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Федеральным законом от 28 ноября 2018 года N 444-ФЗ внесены изменения в статью 18 «Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности» Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 год экономический субъект обязан представлять один экземпляр составленной годовой бухгалтерской отчетности в налоговый орган по месту регистрации. Этот экземпляр представляется в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через определенного законом оператора электронного документооборота.

Приказом ФНС России от 13.11.2019 № ММВ-7-1/570@ утверждены форматы представления экземпляра составленной годовой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения о ней в виде электронных документов. В этих форматах содержится ряд технических особенностей, которые ограничивают возможности форматирования отчетной информации в целях отправки в государственный информационный ресурс, например, по вопросам детализации показателей отчетности, по вопросам масштабности единиц измерения (руб., тыс.руб., млн.руб.) и другим вопросам.

В некоторых случаях эти технические особенности могут приводить к искажению отдельных показателей бухгалтерской отчетности, при этом средствами форматирования и визуализации нельзя добиться их корректировки и достоверного представления.

Необходимо определить, что делать бухгалтеру, когда технические требования и ограничения государственного информационного ресурса не позволяют представить полную и достоверную отчетность. Чем должны руководствоваться составители отчетности, если ставится под сомнение соответствие экземпляра бухгалтерской отчетности, направленного в государственный информационный ресурс, требованиям нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, а также если возникает вопрос идентичности экземпляра бухгалтерской отчетности в виде электронного документа экземпляру бухгалтерской отчетности, составленному на бумажном носителе, который раскрывается организацией и присоединяется к аудиторскому заключению ее аудитором.

РЕШЕНИЕ

1. В настоящей Рекомендации следующие понятия используются в указанных значениях:
 - «электронная бухгалтерская отчетность» – бухгалтерская отчетность в виде электронного документа в файле формата XML, XBRL, HTML или любого другого формата, предполагающего использование инструментов и приемов визуализации отчетной информации на мониторах (экранах) электронных устройств без вывода на бумажные носители
 - «электронный аналог бумажного носителя» – электронный документ бухгалтерской отчетности в файле формата PDF, RTF, иного аналогичного формата, адаптированного для печати на бумажный носитель или имитирующего бумажный носитель, либо любого графического формата, копирующего изображение.
2. Организация вправе составлять только электронную бухгалтерскую отчетность и не иметь экземпляра отчетности на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя. При составлении и передаче обязательного экземпляра отчетности в виде электронного документа для государственного информационного ресурса дополнительное составление отчетности на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя не требуется, за исключением пунктов 6 и 8 настоящей Рекомендации.
3. При составлении электронной бухгалтерской отчетности организация вправе применять требования стандартов бухгалтерского учета к структурированию и компоновке отчетной информации только в той части, в которой эти требования не обусловлены особенностями воспроизведения информации на бумажных носителях. В частности, организация не обязана:
 - устанавливать жесткую иерархическую группировку данных: раздел – подраздел – группа статей – статья – подстатья – вид объекта – подвид и т.д., если использует такие способы визуализации отчетных данных на экранах электронных устройств, которые позволяют пользователю отчетности самостоятельно группировать данные в рамках предоставленного выбора;
 - отделять в явном виде показатели основных отчетных форм (бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и др.) от расшифровывающих показателей, детализирующих данных и пояснительной информации, если использует способы визуализации, позволяющие пользователю отчетности самостоятельно компоновать информацию на экране электронного устройства в рамках предоставленного выбора;
 - задавать фиксированную императивную масштабность единиц измерения (руб., тыс.руб., млн.руб.), если использует средства, позволяющие пользователю отчетности самостоятельно выбирать и менять такие единицы в рамках предоставленного выбора;
 - применять иные фиксированные заранее заданные параметры визуализации информации, если использует средства, позволяющие пользователю отчетности самостоятельно выбирать и менять эти параметры в рамках предоставленного выбора.
4. В целях установления идентичности экземпляра бухгалтерской отчетности организации на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя экземпляру электронной бухгалтерской отчетности этой организации принимается во внимание содержание данных бухгалтерской отчетности – состав показателей, их значения,

приводимая пояснительная информация в количественной и описательной форме и т.п. При этом не принимаются во внимание способы воспроизведения данных бухгалтерской отчетности на бумажных носителях по сравнению со способами структурирования и компоновки тех же данных при их передаче через электронные средства коммуникации и способами визуализации этих данных на экранах электронных устройств.

5. Экземпляр бухгалтерской отчетности организации на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя считается идентичным экземпляру электронной бухгалтерской отчетности этой организации, в том числе составленному с применением пункта 3 настоящей Рекомендации, если совпадают состав и содержание информации в указанных экземплярах, вне зависимости от способов компоновки и демонстрации этой информации, обусловленных формой ее передачи и визуализации, при соблюдении условия, указанного в пункте 7 настоящей Рекомендации.
6. В случае если технические требования к данным обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности, загружаемого в виде электронного документа в государственный информационный ресурс, не позволяют обеспечить соответствие этого экземпляра требованиям стандартов бухгалтерского учета, организация вправе составить экземпляр бухгалтерской отчетности на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя в полном соответствии с указанными требованиями. При этом в пояснениях может приводиться информация о показателях, по которым имеются расхождения с экземпляром отчетности, представленном в виде электронного документа в государственный информационный ресурс, и о причинах таких расхождений. В целях выполнения требования законодательства о проведении обязательного аудита бухгалтерской отчетности организации и представлении аудиторского заключения о ней в государственный информационный ресурс организация может представить в этот ресурс аудиторское заключение, в которое в качестве приложения включена копия отчетности на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя, подготовленная в соответствии с настоящим пунктом.
7. При составлении электронной бухгалтерской отчетности организация в любом случае (независимо от применения/неприменения пунктов 2 и 3 настоящей Рекомендации) должна обеспечить возможность создания версии для печати в целях изготовления копий отчетности на бумажном носителе. В случае наличия у организации наряду с экземпляром электронной бухгалтерской отчетности также экземпляра на бумажном носителе или в электронном аналоге бумажного носителя такой экземпляр должен как по содержанию, так и по форме полностью совпадать с версией для печати электронного экземпляра этой отчетности, за исключением случая, указанного в пункте 8 настоящей Рекомендации.
8. В случае если непосредственно на основе обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности, загружаемого в виде электронного документа в государственный информационный ресурс, невозможно подготовить версию для печати, соответствующую требованиям стандартов бухгалтерского учета, организация вправе вносить в версию для печати корректировки, необходимые для обеспечения указанного соответствия.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с частью 7.1 статьи 13 Закона бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Таким образом, данная статья Закона даёт организации право вы-

бора, в каком виде составлять отчетность – только на бумажном носителе, только в виде электронного документа, либо в том и другом виде. В соответствии с частью 8 статьи 13 Закона бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта. При этом вид подписи не называется, поскольку он зависит от вида отчетности.

Вместе с тем в соответствии с частью 3 статьи 18 Закона в целях формирования государственного информационного ресурса экономической субъект обязан представлять один экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в налоговый орган по месту нахождения экономического субъекта (за рядом установленных Законом исключений). В соответствии с частью 5 этой же статьи обязательный экземпляр отчетности представляется экономическим субъектом в виде электронного документа по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Таким образом, организация, составившая отчетность на бумажном носителе, обязана перевести ее в электронный вид в целях представления ее экземпляра в государственный информационный ресурс. Между тем, если организация составила отчетность сразу в электронном виде, то переводить ее в бумажный вид не требуется.

В соответствии с частью 1 статьи 14 Закона годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением установленных Законом случаев, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. В соответствии с пунктом 6 части 3 статьи 21 Закона федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств.

Электронные средства визуализации информации не требуют заранее заданного фиксированного вида данных, поскольку позволяют предоставить пользователю отчетности самостоятельно выбирать вид данных и менять его по необходимости. Федеральный закон, нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат требований в отношении способов вывода информации бухгалтерской отчетности, составленной в электронном виде, на экраны электронных устройств. Соответственно, организация самостоятельно выбирает эти способы.

В настоящее время отсутствует федеральный стандарт, который устанавливал бы образцы форм бухгалтерской отчетности в соответствии с пунктом 6 части 3 статьи 21 Закона, а также определял бы порядок использования таких образцов. Из числа регулирующих документов, принятых до вступления в силу Закона, федеральными стандартами бухгалтерского учета признаются для целей Закона (в соответствии с частью 1.1 статьи 30) только положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России с 1 октября 1998 года. К их числу относится Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Этот стандарт устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций. Он не устанавливает образцы форм отчетности, и в нем отсутствуют положения, ограничивающие возможности выбора организацией любых способов демонстрации данных, представление которых требуется этим стандартом.

Что касается приказа Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 №66н, то данный документ не относится к числу федеральных стандартов бухгалтерского учета, то есть не является документом, которым в соответствии с Законом могут устанавливаться образцы форм бухгалтерской отчетности. Применимость этого приказа ограничена исключительно частью 1 статьи 30 Закона, в соответствии с которой до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченным федеральным органом и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу Закона. Поскольку до вступления в силу Закона составление бухгалтерской отчетности в электронном виде не предусматривалось (часть 7.1 в статью 13 Закона введена Федеральным законом от 28 ноября 2018 г. № 444-ФЗ), положения приказа «О формах бухгалтерской отчетности организаций» представляют собой часть утвержденных ранее правил составления бухгалтерской отчетности на бумажных носителях и не имеют отношения к правилам составления отчетности в электронном виде.

Кроме того, утвержденные этим приказом формы в силу их вида фактически применимы только к отчетности на бумажных носителях. Применить эти формы к электронным файлам отчетности представляется возможным лишь в тех случаях, когда используемые форматы специально имитируют бумажные носители, например, PDF. Если же формат электронного файла отчетности не предназначен для вывода данных на бумажные носители и предполагает использование информации в электронном виде, то формы, утвержденные приказом №66н, фактически не применимы, в силу принципиально иного характера визуализации информации на экранах электронных устройств по сравнению с распечаткой информации на бумаге.

Что касается форматов представления экземпляра составленной годовой бухгалтерской отчетности в виде электронного документа, утвержденных приказом ФНС России от 13.11.2019 № ММВ-7-1/570@, то эти форматы предназначены исключительно для передачи данных бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота с целью включения этих данных в государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности. В этой связи сопоставление этих форматов с формами бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом №66н, лишено смысла, как с практической, так и юридической точек зрения. Такое сопоставление обретает смысл лишь тогда, когда на основе представленного в государственный информационный ресурс электронного файла бухгалтерской отчетности изготавливается (распечатывается) копия этой отчетности на бумажном носителе либо формируется электронный файл в формате, имитирующем бумажный носитель (таком как PDF).

В соответствии с частью 7.1 статьи 13 Закона в случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление бухгалтерской (финансовой) отчетности другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в виде электронного документа. В этой связи при составлении бухгалтерской отчетности в электронном виде организация должна обеспечить возможность создания версии для печати в целях изготовления копий отчетности на бумажном носителе.

В случае если технические требования к данным, загружаемым в информационный ресурс, не позволяют обеспечить соответствие экземпляра бухгалтерской отчетности, направленного в государственный информационный ресурс, требованиям федеральных стандартов бухгалтерского учета, организация вправе подготовить бухгалтерскую отчетность на бумажном носителе в полном соответствии с этими требованиями. Требования об обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с ФСБУ имеют приоритет над требованиями об идентичности загружаемых в ГИР БО данных с данными бухгалтерской отчетности на бумажном носителе.