

РЯД СУЩЕСТВЕННЫХ ТРЕБОВАНИЙ К РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ за 2015 г.

Оглавление

Соответствие принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этой организации.....	1
Сопоставимость сравнительных данных в бухгалтерской отчетности.....	2
Представление отдельных статей активов в бухгалтерском балансе.....	2
Отражение в балансе РБП.....	3
Раскрытие информации в связи с выбытием объектов недвижимости, подлежащих государственной регистрации.....	4
Раскрытие в бухгалтерском балансе затрат на ремонт основных средств.....	4
Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности.....	5
Резервирование сомнительных долгов и отражение резерва в балансе.....	5
Признание оценочных обязательств и их отражение в балансе.....	7
Раскрытие информации о суммах объявленных и невостребованных акционерами дивидендов.....	20
Раскрытие информации о предоставленных займах, квалифицируемых как денежные эквиваленты.....	20
Отражение средств на счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций.....	21
Раскрытие в отчете о финансовых результатах информации о налогах при применении специальных налоговых режимов.....	21
Раскрытие информации о налоге на добавленную стоимость в Отчете о движении денежных средств.....	22
Пояснения в составе бухгалтерской отчетности.....	22
Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности.....	23

Соответствие принятых организацией форм бухгалтерской отчетности характеру и условиям деятельности этой организации

В соответствии с ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Указанное Положение устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, в том числе общие требования к ней.

В соответствии с приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств. При определении такой детализации следует учитывать, что в

соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Указанное следует иметь в виду, например, при раскрытии в бухгалтерском балансе данных о незавершенном строительстве, незаконченных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах, иных вложениях во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и пр.).

Сопоставимость сравнительных данных в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 4/99 по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. В результате таких корректировок сравнительные показатели 2013 г., представленные в бухгалтерской отчетности за 2014 г., могут не совпадать с этими же показателями в бухгалтерской отчетности за 2013 г.

Общая сумма корректировки показателей капитала в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок раскрывается в разделе 2 отчета об изменениях капитала, форма которого утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Информация о корректировках других показателей приводится в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Представление отдельных статей активов в бухгалтерском балансе

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в

случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Согласно приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса.

Это следует иметь в виду при раскрытии в бухгалтерском балансе информации об отдельных видах активов, обобщение информации о наличии и движении которых напрямую не регулируется соответствующим нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету (инвестиции в произведения искусства, ювелирные изделия, слитки драгоценных металлов и пр.). В таком случае при определении детализации и наименования показателей бухгалтерского баланса целесообразно исходить из сущности отражаемого актива, характера и условий деятельности организации, необходимости обеспечить представление в бухгалтерской отчетности объективной и полезной информации (в частности, чтобы смысл наименования показателя был ясен для пользователя бухгалтерской отчетности).

Отражение в балансе РБП

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н (п. 65), затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

Исходя из этого в случае если какие-либо затраты соответствуют условиям признания определенного актива, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н, и др.), то они отражаются в бухгалтерском балансе в составе этого актива и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости этого актива. В ином случае такие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как расходы будущих периодов и подлежат списанию путем их обоснованного распределения между отчетными периодами в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально

объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся (см. Письмо Минфина от 12 января 2012 г. № 07-02-06/5).

Раскрытие информации в связи с выбытием объектов недвижимости, подлежащих государственной регистрации

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Списание объекта основных средств с бухгалтерского учета осуществляется при прекращении действия хотя бы одного условия принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве такого объекта.

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия, независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет).

В бухгалтерском балансе указанные объекты отражаются в составе оборотных активов.

Раскрытие в бухгалтерском балансе затрат на ремонт основных средств

Согласно ПБУ 6/01 восстановление объекта основных средств может осуществляться, среди прочего, посредством ремонта.

В соответствии с пунктом 19 ПБУ 10/99 расходы признаются в отчете о финансовых результатах:

с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Учитывая это, а также пункт 7 ПБУ 1/2008 и пункт 19 ПБУ 4/99, регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния), отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства».

С учетом пункта 7 ПБУ 1/2008 такие затраты погашаются в течение срока указанного временного интервала.

Раскрытие информации о рисках хозяйственной деятельности организации в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 4/99 если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, организацией должны раскрываться показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена эта организация.

Для целей раскрытия указанной информации целесообразно учитывать документ ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности», размещенный на официальном сайте Минфина России в сети «Интернет» www.minfin.ru в разделе «Бухгалтерский учет и аудит - Бухгалтерский учет - Законодательные и иные нормативные правовые акты - Обобщение практики применения законодательства».

Резервирование сомнительных долгов и отражение резерва в балансе

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н,

организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Требование формирования резерва по сомнительным долгам касается всех организаций, включая субъекты малого предпринимательства (т.к. ПБУ 21/2008 распространяется и на них), кроме тех организаций, которые ведут бухгалтерский учет с применением кассового метода учета доходов и расходов.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика организации должна обеспечивать, наряду с другими требованиями, большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Важно следующее: резервы образуются в тех случаях, когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности, однако, если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов. Т.е. если в отношении просроченной дебиторской задолженности на отчетную дату имеется уверенность в погашении, то резерв по данному долгу не создается (Письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07-02-18/01).

Сомнительной в силу п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Резерв формируется на 31 декабря года, предшествующего отчетному.

Для целей бухгалтерского учета отчисления в резервы по сомнительным долгам, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, являются прочими расходами (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Отражение в бухгалтерском учете создания резервов по сомнительным долгам, списания не востребовавшихся долгов, ранее признанных сомнительными, присоединения неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода,

следующего за периодом их создания, производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (см. пояснения к счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»):

Дт 91.2 «Прочие расходы» – Кт 63 «Резерв по сомнительным долгам» - формирование резерва;

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» - Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - списание за счет резерва сумм безнадежных долгов.

При этом списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника (абз. 2 п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета). Поэтому данная задолженность учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» (Инструкция по применению Плана счетов).

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации):

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» - Кт 91.2 «Прочие расходы» - восстановление резерва.

Одновременно вновь создается резерв на следующий год, если имеется сомнительная дебиторская задолженность. При этом заново оценивается финансовое положение должника и вероятность погашения задолженности.

В силу требования п. 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто - оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Т.о. если же организацией создан резерв сомнительных долгов, то в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность указывается за вычетом созданного резерва.

Признание оценочных обязательств и их отражение в балансе

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» определяет оценочное обязательство, как

обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения.

В силу п. 3 ПБУ 8/2010 Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

Для возникновения у организации обязанности по признанию оценочного обязательства должны одновременно выполняться следующие условия (п. 5 ПБУ 8/2010):

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений в законодательных и иных нормативных правовых актах и (или) действий организации и (или) других лиц у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов.

Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Оценочные обязательства признаются в связи предстоящей реструктуризацией деятельности организации при выполнении всех условий признания оценочного обязательства и при одновременном соблюдении следующих условий:

а) организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места ее осуществления;

структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;

расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

время начала исполнения плана предстоящей реструктуризации деятельности организации;

б) организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем.

Оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом, либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ, услуг) и от иных факторов не признаются в бухгалтерском учете.

В случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров должно быть признано оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему или сумма санкций за расторжение договора.

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода.

Признанное оценочное обязательство списывается в счет отражения затрат по исполнению убыточного договора (уменьшения себестоимости продаж) вместе с признанием выручки от его исполнения.

Пример 1.

Организация имеет утвержденную программу ремонта основных средств, предусматривающую, в частности, периодичность ремонтов и плановые расходы на них. Законодательство не предусматривает обязательность таких ремонтов. Информация о данной программе организации опубликована и доступна широкому кругу лиц.

Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее

деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается (см. также Письмо Минфина от 13 апреля 2011 г. № 07-02-06/46).

Если законодательство предусматривает обязательность ремонтов основных средств в отрасли, в которой организация ведет деятельность, и за эксплуатацию основных средств без проведения ремонтов законодательством предусмотрены штрафы, организация имеет утвержденную программу ремонта основных средств, а информация о данной программе организации опубликована и доступна широкому кругу лиц, то оценочного обязательства в отношении предстоящих ремонтов не возникает, но организация признает оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов, если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов.

Пример 2.

За отчетный период законодательство о налогах и сборах претерпело существенные изменения. Руководство организации считает необходимым провести переобучение персонала, ответственного за расчет налогов. Организация имеет утвержденную программу переобучения, предусматривающую, в частности, плановые расходы на него.

Обязательство в отношении предстоящего переобучения персонала не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящему переобучению персонала не признается в бухгалтерском учете.

Пример 3.

В соответствии с финансовым планом в предстоящем отчетном году у организации ожидается убыток по одному из направлений деятельности. Руководство организации полагает, что появление этого убытка достаточно вероятно.

Обязательство в отношении ожидаемого убытка не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по ожидаемому убытку не признается.

Пример 4.

Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая

выручка составляет 1000 тыс. руб. (без НДС). Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 1200 тыс. руб. (без НДС). Договор еще не начат исполнением. Санкции за его расторжение не предусмотрены.

Договор не является заведомо убыточным, поскольку организация может расторгнуть его без уплаты санкций. Соответствующее оценочное обязательство по договору не признается.

Пример 5.

Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка составляет 1500 тыс. руб. (без НДС). Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 2000 тыс. руб. (без НДС). Договор еще не начат исполнением. Неустойка за неисполнение договора составит 600 тыс. руб.

Договор является заведомо убыточным, поскольку неизбежные расходы на его выполнение (2000 тыс. руб.) превышают ожидаемые поступления по нему (1500 тыс. руб.), а для выхода из договора организация должна будет заплатить значительную сумму (600 тыс. руб.), превышающую возможный чистый убыток при исполнении договора.

Пример 6.

Руководство организации утвердило детальный план предстоящей реструктуризации деятельности организации, предусматривающий, в частности:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность организации и места ее осуществления;

структурные подразделения, функции и примерное количество работников, которым будет выплачена компенсация в связи с разрывом трудовых отношений с ними;

расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности организации.

Руководство организации не объявляло о существующем плане работникам.

Обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности организации не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может

избежать. Оценочное обязательство по предстоящей реструктуризации деятельности организации не признается.

Пример 7.

Руководство организации утвердило детальный план предстоящей реструктуризации деятельности организации, предусматривающий, в частности:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность организации и места ее осуществления;

структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с разрывом трудовых отношений с ними;

расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности организации.

Руководство организации объявляло о существующем плане работникам и согласовывает план с профсоюзом работников.

Обязательства в отношении предстоящей реструктуризации деятельности существуют, поскольку у организации есть обязанности, возникшие в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которых она не может избежать. Уменьшение экономических выгод в результате проведения предстоящей реструктуризации организации достаточно вероятно. Оценочные обязательства по предстоящей реструктуризации деятельности организации признаются, если величина обязательств может быть достаточно обоснованно оценена.

Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Для отражения резервов используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции, например, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

В соответствии с ПБУ 8/2010 (раздел III) оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Это следует иметь в виду при определении организацией величины оценочного обязательства, связанного, например, с реализацией работниками права на ежегодные оплачиваемые отпуска в соответствии с ТК РФ, в частности, необходимость учета таких обстоятельств, как утвержденный график отпусков, различия в условиях оплаты труда и дней отпуска отдельных категорий работников, необходимость уплаты страховых взносов в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков и пр.

Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

При определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующих принципов, изложенных в п. 17 ПБУ 8/2010:

а) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

б) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

Пример 1.

По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что более вероятно, чем нет,

что судебное решение будет принято не в ее пользу; сумма потерь организации при этом составит либо 1000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, либо 2000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении помимо прямых потерь, также и упущенной выгоды истца. Вероятности первого и второго исходов дела экспертами оцениваются, соответственно, как 95 и 5 процентов.

Несмотря на то, что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение прямых потерь истца, организация принимает в расчет и другой вероятный исход дела - компенсацию упущенной выгоды.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$1000 \times 0,95 + 2000 \times 0,05 = 1050 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 1050 тыс. руб.

Пример 2.

По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что достаточно вероятно, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и сумма потерь организации составит от 1000 до 4000 тыс. руб.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$(1000 + 4000) / 2 = 2500 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 2500 тыс. руб.

При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет (п. 18 ПБУ 8/2010):

а) последствия событий после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»;

б) риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;

в) будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет (п. 19 ПБУ 8/2010):

а) суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»;

б) ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством. Такие поступления отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»;

в) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

В случае если у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении организацией соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива. Величина такого актива не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива.

В отчете о прибылях и убытках организации расходы, отражаемые при признании оценочных обязательств, представляются за вычетом доходов, признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по приведенной стоимости (определяемой путем дисконтирования его величины) (п. 20 ПБУ 8/2010).

Применяемая организацией ставка дисконтирования:

а) должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере

приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации.

Пример.

Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации в связи с его возвратом как некачественного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту оценивается как низкая. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что с высокой степенью вероятности примерно 2 процента проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 10 процентов потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов организация оценивает обязательство по выданным гарантийным обязательствам, возникающим при продаже товаров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.

Организация предполагает, что дополнительные затраты на ремонт составят 30 процентов стоимости бракованных товаров. На основании этого расчета производится денежная оценка величины оценочного обязательства в связи с предполагаемыми затратами на гарантийное обслуживание проданных товаров, которая в рассматриваемом случае составит 2 процента + 10 процентов $\times 0,3 = 5$ процентов стоимости проданных товаров.

Организация рассчитывает величину оценочного обязательства по состоянию на 31 декабря 2013 г. Предполагаемая величина подлежащего погашению обязательства 1200 тыс. руб. Срок погашения обязательства - через 2 года после отчетной даты. Ставка дисконтирования, принятая организацией, - 14 процентов.

Приведенная стоимость оценочного обязательства рассчитывается как произведение суммы подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$КД = 1 / (1 + СД)^{№}, \text{ где:}$$

КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

№ - период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

Коэффициент дисконтирования равен: $КД = 1 / (1 + 0,14)^2 = 0,76947$.

Приведенная стоимость оценочного обязательства, а также расходы по его увеличению (проценты) составляют по годам:

на 31 декабря 2012 г.:

$1200,00 \text{ тыс. руб.} \times 0,76947 = 923,36 \text{ тыс. руб.}$

на 31 декабря 2013 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

$923,36 \text{ тыс. руб.} \times 0,14 = 129,27 \text{ тыс. руб.}$

приведенная стоимость оценочного обязательства

$923,36 \text{ тыс. руб.} + 129,27 \text{ тыс. руб.} = 1052,63 \text{ тыс. руб.}$

на 31 декабря 2014 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

$1052,63 \text{ тыс. руб.} \times 0,14 = 147,37 \text{ тыс. руб.}$

приведенная стоимость оценочного обязательства

$1052,63 \text{ тыс. руб.} + 147,37 \text{ тыс. руб.} = 1200,00 \text{ тыс. руб.}$

На основании произведенного расчета в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31 декабря 2013 г. приведенная стоимость оценочного обязательства отражается в сумме 923,36 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря 2014 г. организация отражает в бухгалтерском учете увеличение величины оценочного обязательства по дебету счета учета прочих доходов и расходов и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 129,27 тыс. руб., а по состоянию на 31 декабря 2015 г. - 147,37 тыс. руб.

В годовой бухгалтерской отчетности за 2012 г. оценочное обязательство отражается в размере 923 тыс. руб., за 2014 г. - 1053 тыс. руб., за 2015 г. - 1200 тыс. руб.

В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов (п. 21 ПБУ 8/2010).

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано.

В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации.

При погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной

деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценочные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации).

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

а) увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства (без включения в стоимость актива), при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

б) уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

в) остаться без изменения;

г) списана полностью при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства.

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в бухгалтерской отчетности организацией раскрывается в случае существенности, как минимум, следующая информация (п. 24 ПБУ 8/2010):

а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;

б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

Информация об оценочных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство возникло в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию (п. 28 ПБУ 8/2010). В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

Исходя из ПБУ 8/2010 в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров должно быть признано оценочное обязательство. Величина такого оценочного обязательства определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему или сумма санкций за расторжение договора.

Принимая во внимание характер оценочного обязательства в случае исполнения организацией заведомо убыточных договоров, при признании его величина относится, как правило, на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода.

Признанное оценочное обязательство списывается в счет отражения затрат по исполнению убыточного договора (уменьшения себестоимости продаж) вместе с признанием выручки от его исполнения.

В соответствии с ПБУ 6/01 фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются помимо прямо поименованных в данном Положении иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. Согласно ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства включается в стоимость актива или в расходы в зависимости от его характера.

Исходя из этого, сумма оценочных обязательств на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды включается в первоначальную стоимость основных средств, если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих основных средств.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Например, денежная оценка затрат, необходимых как на ликвидацию основных средств, так и на восстановление окружающей среды.

В случае если возникновение оценочного обязательства связано с созданием (приобретением) одновременно нескольких объектов основных средств, величина такого обязательства распределяется между указанными объектами пропорционально обоснованной базе, выбранной организацией.

Раскрытие информации о суммах объявленных и не востребовавшихся акционерами дивидендов

В соответствии Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных дивидендов.

По истечении установленного действующим законодательством Российской Федерации срока выплаты дивидендов объявленные и не востребовавшиеся дивиденды отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Указанная сумма отражается в Отчете об изменениях капитала.

Раскрытие информации о предоставленных займах, квалифицируемых как денежные эквиваленты

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 19/02 предоставленные другим организациям займы относятся к финансовым вложениям.

Исходя из пункта 5 ПБУ 23/2011 высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости, являются денежными эквивалентами. В бухгалтерском балансе, форма которого утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н, денежные эквиваленты отражаются в группе статей "Денежные средства и денежные эквиваленты".

Учитывая это, в случае когда предусмотренные условиями договора займа сроки и порядок возврата заемщиком полученной суммы займа (например, возврат по первому требованию займодавца) позволяют отнести данный заем к денежным эквивалентам, информация о таком предоставленном займе отражается в бухгалтерском балансе как показатель, детализирующий данные группы статей "Денежные средства и денежные эквиваленты".

Отражение средств на счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций

В соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Исходя из этого, существенная сумма денежных средств на расчетном счете в кредитной организации, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, раскрывается отдельной статьей (например, "Средства на счетах, операции по которым прекращены") в разделе "Оборотные активы" бухгалтерского баланса.

С момента отзыва у кредитной организации лицензии на осуществление банковских операций до момента подачи организацией заявления на закрытие расчетного счета в такой кредитной организации и возврат средств указанные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 55 "Специальные счета в банках". После подачи заявления указанные средства отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Раскрытие в отчете о финансовых результатах информации о налогах при применении специальных налоговых режимов

Исходя из ПБУ 4/99 отчет о финансовых результатах должен содержать, наряду с иными числовыми показателями, показатели налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей.

В случае когда организация, не являясь плательщиком налога на прибыль, применяет специальные налоговые режимы (единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог, др.), в отчете о финансовых результатах вместо информации о налоге на прибыль отражаются соответствующие показатели, связанные с уплатой налогов по специальным налоговым режимам. Если уплата

налогов по специальным налоговым режимам производится организацией наряду с уплатой налога на прибыль, то в отчете о финансовых результатах показатели по каждому уплачиваемому налогу отражаются обособленно.

Раскрытие информации о налоге на добавленную стоимость в Отчете о движении денежных средств

В соответствии с ПБУ 23/2011 денежные потоки организации отражаются в отчете о движении денежных средств с подразделением на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Обращается внимание, что при свернутом отражении поступлений и платежей налога на добавленную стоимость (поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее) соответствующие данные отражаются, как правило, как денежные потоки от текущих операций.

При этом соответствующая сумма отражается по строке «Прочие платежи» или «Прочие поступления», за исключением случаев, когда обособленное раскрытие требуется ввиду ее существенности.

Пояснения в составе бухгалтерской отчетности

В соответствии с частью 1 статьи 14 Федерального закона № 402-ФЗ бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним (бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним). Согласно пункту 6 части 3 статьи 21 Федерального закона № 402-ФЗ состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств) устанавливается федеральными стандартами.

В силу части 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ в отношении состава приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (состава приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств) продолжает действовать приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Согласно пунктам 3 и 4 этого приказа Минфина России в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах входят: отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; иные приложения (пояснения).

Состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно исходя из взаимосвязанных положений

пунктов 24 - 27 ПБУ 4/99, норм других положений по бухгалтерскому учету в части раскрытия информации, а также подпункта «б» пункта 4 приказа Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. В частности, пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движении денежных средств за отчетный период. Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах (отчета о целевом использовании средств).

Не является пояснениями (с точки зрения состава бухгалтерской отчетности) и, следовательно, не входит в состав бухгалтерской отчетности информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, состав и содержание которой определены разделом VIII ПБУ 4/99.

Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности

В соответствии с пунктом 39 ПБУ 4/99 в составе информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения, деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация. Как правило, такая информация не связана с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах (отчета о целевом использовании средств).

Указанная информация включается, как правило, в состав годового отчета организации или иных аналогичных документов.

Из представления информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, должно быть ясно, что она не входит в состав бухгалтерской отчетности. Для этого: в бухгалтерской отчетности не должно быть ссылок на информацию, сопровождающую ее; из наименования такой информации у пользователя не должно создаться ошибочное впечатление, что она является частью бухгалтерской отчетности; такая информация должна быть обособлена от бухгалтерской отчетности.