



ИНСТИТУТ  
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ  
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№2 | 2012

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Налоги  
на прибыль,  
НДС, НДФЛ,  
имущественные  
налоги:  
разъяснения  
экспертов

С. 5

Разъяснения  
по применению  
ПБУ 8/2010  
«Оценочные  
обязательства,  
условные  
обязательства  
и условные  
активы»

С. 16



Воскресные прогулки по Москве

Архитектурно-парковый ансамбль КУСКОВО  
сложился в 1750 – 1770 годах и является  
прекрасным образцом загородной резиденции.  
Усадьба основана в XVI веке.

## 2 Методические рекомендации – на сайте



На сайте ИПБ Московского региона ([www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)) появился новый раздел – «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету». В нем размещены методические рекомендации, которые разрабатывает ИПБ Московского региона.

## 32 Расходы будущих периодов



Как известно, начиная с бухгалтерской отчетности 2011 года, из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности исчезло упоминание о расходах будущих периодов (РБП). Это вызвало у бухгалтеров множество вопросов: теперь таких расходов не будет? что делать с остатком по счету 97? как отразить это в отчетности? Разъясняет **М.А. ПОНИКАРОВА**, начальник консультационно-методологического отдела ООО «Аудиторская служба «СТЕК».

## 40 МСФО введены в России: первые шаги



26 декабря 2006 года на территории России законодательно введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Какие действия и каким организациям нужно предпринять в 2012 году? Как составить учетную политику по МСФО? Ответы на эти и многие другие вопросы – в статье **Д.А. ПРОКОПОВИЧА**, председателя комитета по МСФО ИПБ России.



## Место действия – Московский регион

2 Новости региона

## Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 5 Налог на прибыль организаций  
**Д.В. Осипов**
- 8 Налог на добавленную стоимость  
**Е.Н. Вихляева**
- 10 Налог на доходы физических лиц  
**К.В. Котов**
- 12 Имущественные налоги  
**А.В. Сорокин**

## Профессиональная бухгалтерия

- 16 Разъяснения по применению ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»  
**Ю.Л. Силицына, В.К. Щелкунова**
- 32 Расходы будущих периодов  
**М.А. Поникарова**
- 40 МСФО введены в России: первые шаги  
**Д.А. Прокопович**

## Новости региона

### Методические рекомендации – на сайте

На сайте ИПБ Московского региона ([www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)) появился новый раздел – «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету». В нем размещены методические рекомендации, которые разрабатывает ИПБ Московского региона.



Сейчас доступны:

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету договоров строительного подряда и строительных работ, осуществляемых собственными силами организации для собственных нужд (хозяйственным способом)
- Разъяснения по применению ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н)
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг (часть 1)
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг (часть 2)
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету отдельных операций в организациях, осуществляющих торговую деятельность
- Особенности отражения страховых операций в бухгалтерском учете страхователей
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету операций, связанных с управлением многоквартирными домами.

### Внесены изменения в подмосковный закон о льготном налогообложении

Законом Московской области от 22.02.2012 № 13/2012-ОЗ внесены изменения в Закон Московской области от 24.11.2004 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области». Данный закон вступает в силу со дня его официального опубликования и распространяет свое действие на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 года.

Поправки коснулись статьи, устанавливающей льготу по налогу на имущество организаций, для организаций, на балансе которых учтены объекты недвижимости с концертными залами, используемыми для проведения театральных и оперных представлений, концертов и прочих сценических выступлений, и (или) выставочные комплексы, используемые для проведения выставок.

Напомним, что таким организациям предоставляется льгота в виде снижения ставки налога на 50% в отношении имущества, используемого для проведения театральных и оперных представлений, концертов и прочих сценических выступлений и (или) для проведения выставок.

Введено дополнение, что указанная налоговая льгота не распространяется на движимое имущество, сдаваемое в аренду под иные виды деятельности, и на недвижимое имущество, если сдаваемые в аренду площади под иные виды деятельности составляют более 10% от общей площади объекта недвижимого имущества.

### «Социальный предприниматель – 2012»

Департамент науки, промышленной политики и предпринимательства г.Москвы сообщил на своем сайте (<http://dmpmos.ru>) о том, что Фонд региональных социальных программ «Наше будущее» объявляет о начале проведения



Всероссийского конкурса проектов «Социальный предприниматель – 2012» на территории России.

Целью конкурса является отбор региональных проектов в сфере социального предпринимательства для последующего финансирования в форме беспроцентного целевого займа, а также оказания социальным предпринимателям консалтинговой и информационной поддержки в реализации проектов.

Заявки для участия в конкурсе можно подать через Интернет в режиме онлайн (<http://konkurs.nb-fund.ru>) в течение всего года. Принять участие в конкурсе могут индивидуальные предприниматели, некоммерческие организации, а также представители малого и среднего бизнеса.

Согласно требованиям, которые предъявляются к заявленным для участия в конкурсе проектам, они должны:

- реализовываться на территории Российской Федерации и способствовать достижению позитивных социальных изменений в обществе;
- быть направлены на решение (смягчение) существующих социальных проблем; на появление долгосрочных, устойчивых позитивных социальных изменений, улучшение качества жизни населения региона в целом и (или) представителей социально незащищенных слоев (групп) населения и людей, нуждающихся в особой поддержке для развития своих способностей и самореализации;
- содержать определенную степень новизны в подходе к решению социальных проблем или инновационную составляющую, подтвержденную патентом;

- иметь потенциал к тиражированию в других регионах России;
- быть направлены на создание финансово устойчивых бизнес-моделей, способных работать самостоятельно по завершении финансирования со стороны фонда;
- бюджет проекта должен быть обеспечен собственными средствами заявителя не менее чем на 20%.

Общий объем финансирования на один проект не может превышать 10 млн руб. При сумме займа от 5 млн до 10 млн руб. максимальный срок возврата займа составляет 7 лет. При сумме займа до 5 млн руб. максимальный срок возврата составляет 5 лет.

Финансирование проектов осуществляется в форме беспроцентного займа (возвратное финансирование). Заявители, запрашивающие на реализации проекта до 500 тыс. руб., по решению конкурсного комитета имеют возможность заполнить технико-экономическое обоснование проекта вместо бизнес-плана (за исключением стартап-компаний).

Максимальная сумма финансирования для стартап-компаний составляет 500 тыс. руб. (в индивидуальном порядке сумма может быть увеличена).

Получить оперативную информацию о конкурсе можно по телефону «горячей линии»: 8-800-333-68-78 с 9 до 18 часов (по всей территории России звонок бесплатный) или на сайте фонда в разделе «Конкурс».



### Контроль за полнотой учета денежной выручки

УФНС России по г. Москве на своем сайте (<http://www.r77.nalog.ru>) разместило сообщение о том, что 19 февраля 2012 года вступил в силу Административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей (утв. приказом Минфина России от 17.10.2011 № 133н).

Данный регламент устанавливает сроки и последовательность административных процедур (действий) при осуществлении контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей, а также порядок взаимодействия инспекций ФНС России с организациями и индивидуальными предпринимателями при исполнении государственной функции.

### Договоры на размещение нестационарных торговых объектов: Москва совершенствует правила аукционов

Правительство Москвы приняло постановление от 22.02.2012 № 65-ПП «О мерах по совершенствованию организации и проведения аукционов на право заключения договоров на размещение нестационарных торговых объектов в городе Москве».



Данный документ вносит масштабные изменения в постановление Правительства Москвы от 03.02.2011 № 26-ПП «О размещении нестационарных торговых объектов, расположенных в городе Москве на земельных участках, в зданиях, строениях и сооружениях, находящихся в государственной собственности». В частности, внесены дополнения, посвященные организации и порядку проведения аукциона в электронной форме на право заключения договора на размещение нестационарного торгового объекта.

Со дня вступления в силу постановления № 65-ПП аукционы на право заключения договоров на размещение нестационарных торговых объектов проводятся в электронной форме. На это указывает пункт 3 постановления № 65-ПП.

### Информационные киоски в московских налоговых

Как сообщает УФНС России по г. Москве, повышение качества оказания государственных услуг налогоплательщикам, доступность информации

и создание для них более комфортных условий является приоритетной задачей налоговых органов. В рамках ее реализации во всех налоговых инспекциях столицы для юридических и физических лиц установлены электронные информационные киоски.

Все желающие могут бесплатно получить информацию с интернет-сайтов Федеральной налоговой службы, УФНС России по г. Москве, обратиться к Порталу государственных услуг, воспользоваться справочными правовыми системами.

Отдельные кнопки меню предусмотрены для ставших уже популярными электронных сервисов: «Узнай свою задолженность», «Узнай ИНН», «Проверь себя и контрагента». Также налогоплательщики могут обратиться через информационный киоск в УФНС России по г. Москве или ФНС России.

Пользование киоском не требует специальных навыков, ввод данных практически не отличается от знакомых всем платежных терминалов.

Информационно-справочный комплекс на базе сенсорного киоска является универсальным и удобным источником информации для налогоплательщиков.

### Как разместить сезонное кафе в Москве

Правительство Москвы постановлением от 16.02.2012 № 57-ПП утвердило Правила размещения, обустройства и эксплуатации сезонных кафе при стационарных предприятиях общественного питания. Этим же постановлением утверждены административные регламенты предоставления государственных услуг «Включение сезонного кафе при стационарном предприятии общественного питания в схему размещения нестационарных торговых объектов» и «Согласование проекта архитектурно-художественного решения оборудованных сборно-разборными (легковозводимыми) конструкциями сезонных кафе при стационарных предприятиях общественного питания».

Так, согласно Правилам, размещение сезонных (летних) кафе осуществляется без оформления земельно-правовых отношений и без заключения договора на размещение нестационарного торгового объекта.

# Налог на прибыль организаций

Рубрику ведет **Д.В. Осипов**, Минфин России



Д.В. Осипов

## Плата за открытие кредитной линии

**Учитывается ли в расходах для целей налогообложения прибыли организаций фиксированная плата банку за открытие кредитной линии?**

Открытием кредитной линии признается заключение соглашения (договора), на основании которого клиент-заемщик приобретает право на получение и использование в течение обусловленного срока денежных средств. Такое определение содержится в Положении Центрального банка РФ от 31.08.1998 № 54-П «О порядке предоставления (размещения) кредитными организациями денежных средств и их возврата (погашения)».

Поскольку открытие кредитной линии подразумевает заключение договора, необходимо обратить внимание на общие положения о договоре, установленные главами 27-29 ГК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 420 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 421 ГК РФ, граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (ст. 422 ГК РФ).

Следовательно, в договоре кредитной организацией может быть установлена плата банку за открытие кредитной линии.

Расходы на оплату услуг банков учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Такой вывод можно сделать из подпункта 25 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Кроме того, к внереализационным расходам относятся расходы на услуги банков. Основание – подпункт 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

Однако расходы на оплату услуг банков учитываются не безоговорочно. Для них, как и для других видов расходов, установлены общие ограничения, предполагающие их обоснованность и документальное подтверждение.

Следует заметить, что плата банка за открытие кредитной линии является довольно распространенным явлением. Безусловно, могут быть споры, связанные с обоснованностью установления банком такой платы, однако если она установлена, ее уплата будет признаваться обоснованной, как того требуют критерии статьи 252 НК РФ.

Не следует забывать тот факт, что указанная плата направлена на привлечение кредита. Без ее уплаты кредит выдан не будет.

Таким образом, плата за открытие кредитной линии, представляющая собой фиксированную величину, может учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций.

По мнению Минфина России, выраженному в письме от 19.08.2010 № 03-03-06/1/561, плата за открытие кредитной линии, представляющая собой фиксированную величину, может учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли организаций на основании подпункта 25 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Есть по этому вопросу и судебная практика. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 02.07.2008 № А05-6193/2007 рассматривалась ситуация, при которой организация заключила с кредитной организацией договор об открытии не возобновляемой кредитной линии. Данным договором установлено, что с организации за открытие кредитной линии взимается плата в твердой сумме в размере определенного процента от лимита кредитной линии. Кроме того, соглашением об овердрафтном кредите также предусмотрено, что за открытие кредитной линии с организации взимается плата в твердой сумме, размер которой составляет определенный процент годовых.

Суд установил, что указанные платы организация учла в расходах для целей



налогообложения прибыли организаций. Учитывая положения налогового законодательства, суд сделал вывод о том, что спорные расходы правомерно отнесены организацией к прочим расходам, предусмотренным подпунктом 25 пункта 1 статьи 264 НК РФ, и к вне-реализационным расходам в соответствии с подпунктом 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

## Как подтвердить покупку электронного билета

### Какими документами следует подтвердить расходы на приобретение электронного билета на самолет?

Маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции (выписка из автоматизированной информационной системы оформления воздушных перевозок) является документом строгой отчетности и применяется для осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники. Так сказано в пункте 2 приказа Минтранса России от 08.11.2006 № 134 (в редакции приказа Минтранса России от 18.05.2010 № 117).

Следовательно, если авиабилет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), оправдательным документом, подтверждающим расходы на приобретение авиабилета для целей налогообложения, является сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут/квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета, с одновременным представлением посадочного талона, подтверждающего перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту.

Аналогичный вывод содержится в письме Минфина России от 01.02.2011 № 03-03-07/1.

Заметим, что позиция в отношении документального подтверждения приобретения электронных авиабилетов менялась. Так, раньше в пункте 2 приказа Минтранса России от 08.11.2006 № 134 «Об установлении формы электронного пассажирского билета и багажной квитанции в гражданской авиации» было сказано: маршрут/квитанция

электронного пассажирского билета и багажной квитанции должна быть оформлена на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете и багажной квитанции или дополнительно к оформленной не на бланке строгой отчетности маршрут/квитанции должен быть выдан документ, подтверждающий произведенную оплату перевозки, оформленный на утвержденном бланке строгой отчетности или оформленный посредством контрольно-кассовой техники чек.

Иных положений, опираясь на которые можно было бы сделать вывод в отношении документального подтверждения расходов на приобретение электронного билета на самолет, не было.

Была выработана позиция, в соответствии с которой документом, подтверждающим расходы на приобретение электронного билета на самолет, может быть маршрут/квитанция, оформленная на утвержденном в качестве бланка строгой отчетности пассажирском билете и багажной квитанции.

Маршрут/квитанция, оформленная не на бланке строгой отчетности, должна быть дополнена документом, подтверждающим произведенную оплату перевозки, оформленным на утвержденном бланке строгой отчетности или оформленным посредством контрольно-кассовой техники чек.

Такие выводы содержатся в письмах Минфина России от 10.02.2009 № 03-03-05/20 и от 27.08.2007 № 03-03-06/1/596, а также в письме УФНС России по г. Москве от 27.08.2008 № 22-12/081206.

Обратите внимание: по мнению Минфина России и УФНС России по г. Москве, расходы на приобретение электронного билета на самолет могут учитываться в случае, если данные расходы имеют косвенное подтверждение, то есть, в частности, при наличии документов, подтверждающих направление работника в командировку, проживание за границей, и иных оправдательных документов, оформленных унифицированными формами первичной учетной документации и удостоверяющих факт пребывания работника в командировке, и распечатки электронного билета или посадочного талона с указанием реквизитов, позволяющих идентифицировать проезд работника в командировку (в частности, фамилия пассажира, маршрут, стоимость билета, дата поездки).

Расходы на приобретение электронного билета на самолет могут учитываться в случае, если данные расходы имеют косвенное подтверждение.

Такой вывод содержится в письмах Минфина России от 04.02.2009 № 03-03-07/3, от 21.08.2008 № 03-03-06/1/476 и от 07.09.2007 № 03-03-06/1/649, а также в письмах УФНС России по г. Москве от 15.12.2008 № 19-12/116256, от 07.07.2008 № 20-12/064113 и от 27.12.2007 № 20-12/124839.

### Рыночная цена ценных бумаг

**Достаточно ли одной биржевой сделки для сравнения с ней фактической цены реализации ценных бумаг, чтобы принять такую фактическую цену реализации ценных бумаг для целей налогообложения?**

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются, в частности, исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги. Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются, в частности, исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию. Об этом – в пункте 2 статьи 280 НК РФ.

В соответствии с пунктом 5 статьи 280 НК РФ, рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

При отсутствии информации об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних трех месяцев.

Следует отметить, что ответить на вопрос, учитывая только данные положения налогового законодательства, нельзя. Кроме того, по этому вопросу была изменена официальная позиция Минфина России.

Так, в 2007 году Минфин России полагал, что одной биржевой сделки недостаточно для сравнения с ней фактической цены реализации ценных бумаг в целях принятия такой фактической цены реализации ценных бумаг для целей налогообложения. Такой вывод можно сделать из писем Минфина России от 19.01.2007 № 03-03-06/2/6 и от 02.08.2007 № 03-03-06/2/147.

В 2011 году Минфин России в своем письме от 27.01.2011 № 03-03-06/2/18 высказал противоположное мнение. Частично изменение позиции связано с постановлением Президиума ВАС РФ от 09.03.2010 № 14965/05.

Суд отметил, что статья 9 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» обязывает организаторов торговли на рынке ценных бумаг раскрывать информацию о результатах торговых сессий, дате и времени заключения сделки, наименовании ценных бумаг, являющихся предметом сделки, количестве ценных бумаг, цене одной ценной бумаги.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие деятельность по организации торговли в Российской Федерации, раскрывают информацию, в частности, о совершенных в течение торгового дня сделках по каждой ценной бумаге (раздельно по рыночным и иным сделкам), общем количестве сделок, наибольшей цене одной ценной бумаги (срочной сделки) и наименьшей цене одной ценной бумаги (срочной сделки). Соответствующая информация размещается организатором торгов на своем сайте в сети Интернет.

Размещение информации о максимальной и минимальной ценах сделок с ценными бумагами, цене одной ценной бумаги предусмотрено также в Порядке раскрытия информации о торгах в секции фондового рынка Московской межбанковской валютной биржи.

На сайте биржи ([www.micex.ru](http://www.micex.ru)) размещена информация о торгах с еврооблигациями, из которой следует, что биржей независимо от количества сделок, зарегистрированных в течение торгового дня, раскрываются показатели о минимальной и максимальной ценах сделок в процентах от номинала ценной бумаги.

Учитывая данные обстоятельства и указанные выше положения налогового законодательства, суд сделал вывод о том, что поскольку биржа раскрывает

Биржей независимо от количества сделок, зарегистрированных в течение торгового дня, раскрываются показатели о минимальной и максимальной ценах сделок в процентах от номинала ценной бумаги.



Организация реализует 21 февраля 2011 года 10 обращающихся на организованном рынке ценных бумаг по цене 27 000 руб. за одну ценную бумагу. В этот день торги на бирже не проходили.

17 февраля 2011 года на бирже с данными ценными бумагами была совершена одна сделка купли-продажи по цене 25 000 руб. за одну ценную бумагу.

15 февраля 2011 года на бирже с такими ценными бумагами были совершены две сделки купли-продажи по цене 32 000 руб. и 34 000 руб. за одну ценную бумагу.

Следовательно, налоговая база по операциям с ценными бумагами будет равна 270 000 руб. (27 000 руб. x 10).

## Пример

информацию как о минимальной, так и о максимальной ценах сделок независимо от количества сделок, то для целей применения статьи 280 НК РФ этой информации достаточно для вывода о наличии или отсутствии отклонений фактической цены реализации

ценных бумаг на внебиржевом рынке от их рыночной цены, которые определяются путем сравнения фактической цены реализации ценных бумаг с соответствующими показателями как по нескольким биржевым сделкам, так и по одной биржевой сделке (см. пример). ☺

## Налог на добавленную стоимость

Рубрику ведет **Е.Н. Вихляева**, советник отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

### Право подписи

**При выездной проверке налоговая инспекция исключила из состава налоговых вычетов суммы НДС, указанные в счетах-фактурах, подписанных за руководителя и главного бухгалтера уполномоченными лицами. Документы, подтверждающие право указанных лиц, отсутствуют. Права ли налоговая инспекция и обязана ли организация иметь в наличии копии распорядительного документа или доверенности на право подписи уполномоченными лицами счетов-фактур, выставленных контрагентами?**

Законодательством о налогах и сборах не предусмотрена обязанность поставщика предоставлять покупателю копию распорядительного документа или доверенности на право подписи уполномоченными лицами счетов-фактур, и, соответственно, у налогового органа отсутствует право требовать у налогоплательщика-покупателя заверенные копии этих документов продавца.

Что касается правомерности действий налогового органа, то после представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога на

добавленную стоимость, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном статьей 88 НК РФ.

Согласно пункту 8 статьи 88 НК РФ, камеральная налоговая проверка проводится на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение, и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Налоговый орган вправе истребовать документы, подтверждающие в соответствии со статьей 88 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

В целях проверки достоверности и непротиворечивости сведений, указанных в счетах-фактурах, представленных налогоплательщиком при проведении мероприятий налогового контроля, налоговый орган на основании статьи 93.1 НК РФ вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы (информацию), а не у проверяемого налогоплательщика.

Законодательством о налогах и сборах не предусмотрена обязанность поставщика предоставлять покупателю копию распорядительного документа или доверенности на право подписи уполномоченными лицами счетов-фактур.

До 1 апреля 2012 года можно было применять как старую форму счета-фактуры, так и новую.

В связи с этим в случае если у налогового органа возникает необходимость получения копии распорядительного документа или доверенности на право подписи уполномоченными лицами счетов-фактур, выставленных контрагентами налогоплательщику-покупателю, налоговый орган вправе истребовать данные документы по месту учета таких контрагентов в порядке, установленном статьей 93.1 НК РФ.

Кроме того, на основании подпункта 12 пункта 1 статьи 31 и статьи 90 НК РФ налоговые органы имеют право вызывать для дачи показаний в качестве свидетелей любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (например, подтверждение достоверности подписи, проставленной уполномоченным физическим лицом в счете-фактуре, выставленном продавцом).

### Передача товаров для собственных нужд

**Облагаются ли НДС операции по передаче товаров для собственных нужд, если по данным товарам НДС при приобретении не был принят к вычету в связи с непроизводственным назначением. Если да, должна ли включаться в стоимость товаров, передаваемых для собственных нужд, сумма НДС, уплаченная поставщику при приобретении товаров?**

На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ операции по передаче товаров для собственных нужд признаются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, в случае если расходы по приобретению и (или) производству этих товаров не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Поэтому в случае если затраты на приобретение и (или) производство товаров не включаются в расходы при налогообложении прибыли, при передаче таких товаров для собственных нужд налог на добавленную стоимость следует исчислять в общеустановленном порядке. При этом налоговая база по таким товарам определяется в порядке, установленном пунктом 1 статьи 159 НК РФ, как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при отсутствии – однородных) товаров, действовавших

в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога на добавленную стоимость.

### Счет-фактура на услуги брокера

**Организация получает счета-фактуры от брокера на услуги по оформлению таможенной декларации. В графе «номер таможенной декларации» брокер указывает декларацию, которую он оформил. Правильно ли это, и можно ли по такому счету-фактуре принять к вычету НДС?**

Согласно подпункту 5 статьи 169 НК РФ и приложению № 1 к Правилам ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914), графа 11 «Номер таможенной декларации» счета-фактуры заполняется при реализации товаров, страной происхождения которых не является территория Российской Федерации. В связи с этим при оказании на территории Российской Федерации услуг, в том числе по оформлению таможенных деклараций, данная графа счета-фактуры не заполняется.

Что касается принятия к вычету налога по такому счету-фактуре, то, по моему мнению, такой счет-фактура не является составленным с нарушением установленных требований.

Обратите внимание, что постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» утверждена новая форма счета-фактуры. Согласно Правилам заполнения счета-фактуры, графа 11 заполняется в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Иными словами, в правилах заполнения этой графы существенных изменений не произошло.

Отметим, что до 1 апреля 2012 года можно было применять как старую форму счета-фактуры, так и новую. С 1 апреля 2012 года применяется только форма, утвержденная постановлением № 1137. Такие разъяснения дал Минфин России в письме от 31.01.2012 № 03-07-15/11.





## Налог на доходы физических лиц

Рубрику ведет **К.В. Котов**, заместитель начальника отдела ФНС России

Срок нахождения жилого объекта в собственности физического лица определяется, начиная с даты государственной регистрации соответствующего права независимо от даты оплаты расходов по его приобретению или даты подписания акта приема-передачи такого объекта.

### Два имущественных вычета в один период

**Гражданин в 2011 году продал квартиру, приобретенную по договору уступки права требования (цессии). Этот договор заключен в 2008 году. Тогда же оплачена уступка права требования. Право собственности на квартиру зарегистрировано в 2009 году.**

**Вырученные от продажи квартиры деньги гражданин в 2011 году вложил в строительство новой квартиры (долевое участие в инвестировании строительства многоквартирного жилого дома). Может ли гражданин воспользоваться двумя имущественными налоговыми вычетами?**

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме, полученной в налоговом периоде от продажи квартиры, находившейся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающей 1 млн руб. На это указывает подпункт 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

С учетом положений пункта 1 статьи 131 ГК РФ срок нахождения жилого объекта в собственности физического лица определяется, начиная с даты государственной регистрации соответствующего права независимо от даты оплаты расходов по его приобретению или даты подписания акта приема-передачи такого объекта. Иной порядок определения срока действует только в отношении жилых объектов, приобретаемых в порядке наследования или путем оплаты пая в жилищно-строительном кооперативе.

Вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. К таким расходам относятся

суммы затрат на приобретение такой квартиры ранее, в том числе на основании договора цессии.

Кроме того, согласно положениям подпункта 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ налогоплательщик также имеет право на однократное получение имущественного налогового вычета в сумме, израсходованной на приобретение квартиры или прав на квартиру в строящемся доме на территории Российской Федерации, но не более 2 млн руб.

При этом уменьшение налоговой базы на указанный вычет может производиться, начиная с налогового периода, в котором возникло право на такой вычет. В случае с долевым участием в инвестировании строительства многоквартирного жилого дома – с момента подписания акта приема-передачи квартиры.

Таким образом, налоговая база по доходам от продажи квартиры может быть одновременно уменьшена как на расходы, произведенные по договору цессии без каких-либо ограничений, так и на имущественный налоговый вычет (или сумму его неиспользованного остатка) по расходам на приобретение жилья, но не более 2 млн руб. Единственное условие – ранее налогоплательщик не использовал право, предусмотренное подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

### Договор банковского вклада

**Банк заключает с гражданами договор об открытии рублевых вкладов. Является ли банк налоговым агентом? Как поступить в ситуации, когда граждане досрочно расторгают договор банковского вклада?**

Пункт 27 статьи 217 НК РФ указывает, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм,

Если в числе доходов, выплаченных физическому лицу, есть доходы, как облагаемые налогом на доходы физических лиц, так и полностью освобожденные от налогообложения, сведения о последних в справке 2-НДФЛ не указываются.

рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на 5 процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты;

- установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенную на 5 процентных пунктов, прошло не более трех лет.

Согласно пункту 1 статьи 24 НК РФ, налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Минфин России письмами от 17.09.2009 № 03-04-06-01/237, 04.04.2007 № 03-04-06-01/109, 26.02.2006 № 04-1-03/105 дал разъяснение, что при выплате дохода, не подлежащего налогообложению, организация не признается налоговым агентом.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает обязанности лиц, не являющихся налоговыми агентами, представлять в налоговый орган сведения о доходах, полученных от них физическими лицами. Данная обязанность установлена статьей 230 НК РФ только для налоговых агентов.

Кроме того, если в числе доходов, выплаченных физическому лицу, есть доходы, как облагаемые налогом на доходы физических лиц, так и полностью освобожденные от налогообложения, сведения о последних в справке 2-НДФЛ не указываются.

Если физическое лицо досрочно расторгает договор банковского вклада и банк уменьшает сумму процентов, начисленных по вкладу, может возникнуть ситуация, когда в результате перерасчета налоговая база в отношении

начисленного процентного дохода вообще не возникает. В этом случае у банка отсутствует обязанность представления сведений о доходах данного физического лица.

Ранее представленные налоговым агентом сведения необходимо аннулировать, обратившись с заявлением в налоговый орган с объяснением причин удаления данных сведений.

### Можно ли учесть в расходах банковскую комиссию

**Физическое лицо уступило свои права требования по договору участия в долевом строительстве другому лицу. Для оплаты своей доли в строительстве физическое лицо открыло счет в банке и зачислило на него необходимую сумму. За зачисление денежных средств на расчетный счет банк взял комиссию. Может ли физическое лицо при применении имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ увеличить его на сумму указанной комиссии?**

Из положений подпункта 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ следует, что вместо использования права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг.

При продаже доли (ее части) в уставном капитале, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.

Таким образом, при расчете налоговой базы в отношении дохода от уступки прав требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе учесть связанные



с получением этого дохода расходы на приобретение прав требования.

Комиссия банка по зачислению безналичных средств на счет физического лица относится к расходам, связанным с банковскими операциями, и не связана с расходами на приобретение прав требования.

## Налоговая база по договору цессии


**Физическое лицо по договору уступки права требования выкупило долговое обязательство другого физического лица. Долг выплачен. Как определить налоговую базу в данном случае?**

Статья 41 НК РФ содержит общие принципы определения дохода и применяется в случаях, когда в отношении конкретного вида дохода положениями

части второй Налогового кодекса РФ специальный порядок расчета налоговой базы не установлен.

Согласно положениям указанной статьи доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Как следует из вопроса, такой выгодой является разница между суммой выручки, полученной при погашении права требования (возврате суммы долга), и суммой платежа по договору, на основании которого такое право было приобретено.

Таким образом, объектом налогообложения налогом на доходы физических лиц в данном случае будет являться указанная выгода в денежной форме. 

## Имущественные налоги

Рубрику ведет **А.В. Сорокин**, начальник отдела имущественных и прочих налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России

Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон (то есть физических и юридических лиц).

### Лизинг для индивидуального предпринимателя

**Индивидуальный предприниматель по договору лизинга с лизинговой организацией получил в пользование объекты основных средств. Лизингодатель по договору лизинга в сумму лизингового платежа включил сумму налога на имущество организаций. Вправе ли лизинговая организация передать учет этого имущества индивидуальному предпринимателю, а индивидуальный предприниматель не уплачивать налог за это имущество, поскольку применяет упрощенную систему налогообложения?**

Субъектами лизинга являются физические или юридические лица (в том числе лизингодатели и лизингополучатели). На это указывает статья 4 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон № 164-ФЗ).

В соответствии со статьей 373 НК РФ налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются российские организации. В силу данной статьи индивидуальные предприниматели

налогоплательщиками по налогу на имущество организаций не являются.

Пунктом 1 статьи 374 НК РФ установлено, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьей 378 НК РФ.

Согласно статье 10 Закона № 164-ФЗ, права и обязанности сторон договора лизинга регулируются гражданским законодательством Российской Федерации, указанным законом и договором лизинга.

В соответствии с пунктом 1 статьи 31 Закона № 164-ФЗ предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон (то есть физических и юридических лиц).

Таким образом, в отношении основных средств, переданных по договору финансовой аренды в лизинг, налогоплательщиком по налогу на имущество организаций признается организация-балансодержатель (лизингодатель или лизингополучатель).

При организации бухгалтерского учета операций по договору лизинга организациям следует руководствоваться Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15), а также ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н). Если в соответствии с договором финансовой аренды (лизинга) предмет лизинга учитывается на балансе организации-лизингодателя в составе основных средств, налогоплательщиком налога на имущество организаций в отношении данного объекта признается лизингодатель, а если на балансе организации-лизингополучателя, то – лизингополучатель.

Что касается индивидуальных предпринимателей, то, согласно пункту 2 статьи 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Согласно приказу Минфина России № 86н, МНС РФ № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» индивидуальный предприниматель осуществляет учет основных средств исключительно в отношении амортизируемого имущества, принадлежащего индивидуальному предпринимателю на праве собственности и непосредственно используемого для осуществления предпринимательской деятельности.

Однако предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. По договору лизинга лизингополучатель обязуется, в частности, по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность

на основании договора купли-продажи (ст. 11 и п. 5 ст. 15 Закона № 164-ФЗ).

Кроме того, на основании глав 26.1 – 26.3 НК РФ индивидуальные предприниматели освобождены от уплаты налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого в предпринимательских целях, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 2 Закона РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», то есть недвижимого имущества, принадлежащего индивидуальному предпринимателю на праве собственности.

Взаимосвязь субъектов лизинга, в частности, организации и индивидуального предпринимателя, принимается во внимание судом при установлении недобросовестности поведения налогоплательщика как факт, способствующий возможности влияния на результаты экономической деятельности данных лиц. Подобную правовую позицию поддерживают Конституционный суд РФ (см. Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О) и Высший арбитражный суд РФ (см. письмо ВАС РФ от 11.11.2004 № С5-7/уз-1355, а также постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.09.2005 по делу № А33-3695/04-С3-Ф02-4640/05-С1).

### **ПИФ: сроки уплаты налога на имущество**

**С какого периода возникает у управляющей компании обязанность уплаты налога на имущество организаций в отношении объектов основных средств, составляющих закрытый паевой инвестиционный фонд?**

В соответствии со статьей 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 378 НК РФ предусмотрено, что имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, подлежит налогообложению налогом на

**Взаимосвязь субъектов лизинга, в частности, организации и индивидуального предпринимателя, принимается во внимание судом при установлении недобросовестности поведения налогоплательщика как факт, способствующий возможности влияния на результаты экономической деятельности данных лиц.**



Обязанность уплаты налога на имущество организаций в отношении объектов основных средств, составляющих закрытый паевой инвестиционный фонд, возникает у управляющей компании с даты завершения (окончания) формирования фонда.

имущество организаций у управляющей компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд. Данная норма введена в действие с 1 января 2011 года Федеральным законом от 27.11.2010 № 308-ФЗ.

Исходя из ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н), для включения основных средств в состав имущества паевого инвестиционного фонда при его формировании, по нашему мнению, следует использовать порядок, аналогичный установленному ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н) для принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н) принятие (выбытие) актива к бухгалтерскому учету в качестве основного средства не связано с государственной регистрацией прав собственности на него. Соответственно, организация, получающая (передающая) объект недвижимости, право собственности на который подлежит государственной регистрации, должна принять (снять) его к учету в момент фактического получения (передачи) по акту.

Указанные изменения внесены в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3», который вступил в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

На основании пункта 5 Положения о порядке передачи имущества для включения его в состав паевого инвестиционного фонда (утв. приказом ФСФР РФ от 03.07.2008 № 08-27/пз-н), передача управляющей компании недвижимого имущества и художественных ценностей в оплату инвестиционных паев закрытого паевого инвестиционного фонда осуществляется по передаточному акту. При этом установлено, что передача недвижимого имущества осуществляется при условии государственной регистрации права на недвижимое имущество.

Датой передачи имущества является дата, указанная в передаточном акте.

Поэтому с даты передачи имущества (основных средств) для включения его в состав закрытого паевого инвестиционного фонда прекращается обязанность физических или юридических лиц по уплате соответственно налога на имущество физических лиц и налога на имущество организаций.

Согласно пункту 29 постановления Правительства РФ от 25.07.2002 № 564 «О Типовых правилах доверительного управления закрытым паевым инвестиционным фондом», с даты завершения (окончания) формирования фонда управляющая компания осуществляет доверительное управление фондом путем совершения любых юридических и фактических действий в отношении имущества, составляющего фонд, в том числе путем распоряжения указанным имуществом.

В силу статьи 13.2 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Закон № 156-ФЗ) датой завершения (окончания) формирования закрытого паевого инвестиционного фонда является дата направления управляющей компанией в федеральный орган исполнительной власти по рынку ценных бумаг отчета о завершении (окончании) формирования закрытого паевого инвестиционного фонда, а также дата регистрации изменений и дополнений в правила доверительного управления закрытым паевым инвестиционным фондом в части, касающейся количества выданных инвестиционных паев этого фонда

С учетом изложенного обязанность уплаты налога на имущество организаций в отношении объектов основных средств, составляющих закрытый паевой инвестиционный фонд, возникает у управляющей компании в силу статьи 378 НК РФ во взаимосвязи со статьей 13.2 Закона № 156-ФЗ с даты завершения (окончания) формирования фонда.

## Энергоэффективные объекты

**С 1 января 2012 года в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность или высокий класс энергетической эффективности, действует льгота по налогу на имущество организаций (п. 21 ст. 381 НК РФ). Можно ли применить эту льготу**

**в отношении объектов, поставленных на учет до 1 января 2012 года, но по которым в 2012 году проведена соответствующая модернизация?**

Налоговая льгота, предусмотренная пунктом 21 статьи 381 НК РФ, введена Федеральным законом от 07.06.2011 № 132-ФЗ. В статье 4 данного закона прямо указано, что данная льгота вступает в силу с 1 января 2012 года. Следовательно, она не имеет обратной силы.

Поэтому налоговая льгота в отношении объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность или высокий класс энергетической эффективности, в силу статьи 4 Федерального закона № 132-ФЗ во взаимосвязи с пунктом 21 статьи 381 НК РФ применяется в отношении новых объектов, то есть введенных с 1 января 2012 года, и не распространяется на объекты, учтенные на балансе организации в составе основных средств до 2012 года.



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ



International  
Federation  
of Accountants

## Продвинутые курсы повышения квалификации с получением второго аттестата!

**«Налоговый учет»** и **«Внутренний аудит»** – это не только продвинутые курсы, которые являются частью программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и дают возможность получения дополнительного аттестата ИПБ России по специализации «Бухгалтер по налоговому учету – налоговый эксперт-консультант» и «Внутренний аудитор». По данным курсам профессиональные бухгалтеры также могут пройти обязательное повышение квалификации (по программе «Налоговый учет» – в объеме 80 часов, по программе «Внутренний аудит» – в объеме 40 часов).

Программа курса **«Налоговый учет»** направлена на изучение последних изменений

налогового законодательства и арбитражной практики по налоговым спорам. Этот курс позволит систематизировать знания по налогам, дополнить их новой информацией и научит находить оптимальное решение в любой налоговой ситуации.

Курс **«Внутренний аудит»** уникален. Он позволяет бухгалтерам, не получая аттестат аудитора, приобрести квалификацию в аудите. Роль внутреннего аудита заключается в независимом подтверждении того, что управление рисками, руководство и внутренний контроль организованы эффективно. Внутренние аудиторы решают вопросы, которые являются ключевыми для развития и процветания любой организации.

Желающие принять участие в курсах повышения квалификации могут заполнить заявку участника на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) и отправить ее по электронной почте [nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org).

КУРСЫ ПЛАНИРУЮТСЯ ЕЖЕМЕСЯЧНО И ПРОВОДЯТСЯ ПО МЕРЕ НАПОЛНЕНИЯ ГРУПП

**Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки**

**Подробная информация и заявка участника:  
по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел)  
на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) (на главной странице)**

**Уважаемые читатели!**

Предлагаем вашему вниманию разработанные ИПБ Московского региона и ООО «Аудиторская служба «СТЕК» Разъяснения по применению ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н).

**Рецензенты:** Л.А. Дубовенко, И.А. Городецкая, В.О. Колик, И.Н. Ложников, Н.В. Родителява.

**Ю.Л. Сеницына**, ведущий консультант ООО «Аудиторская служба «СТЕК», аудитор  
**В.К. Щелкунова**, старший специалист ООО «Аудиторская служба «СТЕК»

## Разъяснения по применению ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Разъяснения не являются нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. В них представлен взгляд специалистов ИПБ Московского региона на возможное применение и интерпретацию организациями (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации ПБУ 8/2010. В них содержатся рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета операций, связанных с признанием, списанием и изменением величины оценочных обязательств, а также по порядку отражения информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской отчетности.

Разъяснения разработаны на основе нормативных актов по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 01 ноября 2011 года.

### Общие положения

В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и сближения с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н утверждено ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», применяемое с бухгалтерской отчетности 2011 года.

ПБУ 8/2010 во многом соответствует международному стандарту финансовой отчетности IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Одновременно с утверждением ПБУ 8/2010 признано утратившим силу ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной

деятельности» (утв. приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н).

Кроме того, приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н, также вступившим в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года, внесены изменения в отдельные нормативные правовые акты, касающиеся правомочности применения ПБУ 8/2010. Так, признаны утратившими силу:

- пункт 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение по ведению бухгалтерского учета), которым было предусмотрено право организаций на создание резервов предстоящих расходов, в том числе на предстоящую оплату

отпусков работникам, ремонт основных средств, производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- пункт 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), которым были установлены правила образования резерва расходов на ремонт основных средств.

Таким образом, с 2011 года понятие «резерв» в методологии бухгалтерского учета применимо только к оценочным резервам и резервам, формируемым из нераспределенной прибыли. А в отношении предстоящих расходов только при выполнении всех условий, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, в бухгалтерском учете такие расходы подлежат признанию в качестве оценочных обязательств.

В соответствии с пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета организации имели право выбора: либо создавать резервы предстоящих расходов согласно перечню, либо такого рода затраты признавать расходами отчетного периода по мере их осуществления. В связи с отменой названного пункта и вступлением в силу ПБУ 8/2010 с 2011 года признание оценочных обязательств, в том числе и в отношении предстоящих расходов, для которых выполняются условия, установленные пунктом 5 ПБУ 8/2010, является обязательным для организаций.

ПБУ 8/2010 устанавливает правила бухгалтерского учета оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов и порядок раскрытия информации о них в отчетности организаций (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

ПБУ 8/2010 может не применяться субъектами малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг).

ПБУ 8/2010 не применяется в отношении:

- договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона не выполнила полностью своих обязательств, за исключением заведомо убыточных договоров, неизбежные расходы на исполнение

Таким образом, с 2011 года понятие «резерв» в методологии бухгалтерского учета применимо только к оценочным резервам и резервам, формируемым из нераспределенной прибыли.

которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения. Не является заведомо убыточным договор, исполнение которого может быть прекращено в одностороннем порядке без существенных санкций;

- резервного капитала и резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;
- оценочных резервов. К оценочным резервам относятся резервы под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги. Правила формирования указанных резервов установлены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н), Положением по ведению бухгалтерского учета и ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н), соответственно;
- сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в последующих отчетных периодах, согласно нормам ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

Применение на практике ПБУ 8/2010 требует глубокого анализа всех событий хозяйственной деятельности организации, взаимодействия бухгалтерской службы с другими подразделениями организации, а также создания организационных процедур и правил документооборота. В связи с этим в организациях должны быть установлены:

- обязанности соответствующих должностных лиц по выявлению существующих на каждую отчетную дату оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, определению величины оценочных обязательств, подлежащих признанию в бухгалтерском учете;
- формы и порядок оформления первичных документов, составляемых ответственными лицами при отражении в бухгалтерском учете признания, списания и изменения величины оценочных обязательств (бухгалтерские справки, расчеты и прочие документы);
- формы и методы внутреннего контроля за соблюдением норм ПБУ 8/2010.

Фактами хозяйственной деятельности организации, в отношении которых в бухгалтерском учете могут отражаться оценочные обязательства, при выполнении условий их признания являются:

- не завершённые на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к оттоку экономических выгод организации;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении реализованных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды, природоохранных мероприятий, рекультивации земель, связанных с производственной деятельностью организации и возникающих из требований законодательных и нормативных документов, договоров, действий или заявлений организации;
- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;
- реструктуризация организации, продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
- наличие заключенных договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления,

К возникновению обязательств могут привести действия самой организации.

ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры) согласно пункту 2 ПБУ 8/2010;

- обязательства перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время;
- обязательства перед работниками по выплате вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- другие аналогичные факты.

## Оценочные обязательства

### Понятие оценочного обязательства

ПБУ 8/2010 определяет **оценочные обязательства** как обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения и выделяет два вида обстоятельств, приводящих к их возникновению.

Во-первых, обязательства могут возникнуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров.

Во-вторых, к возникновению обязательств могут привести действия самой организации, когда установившейся прошлой практикой или заявлением организация указала другим лицам, что она принимает на себя определенные обязанности, и в результате создала обоснованные ожидания у этих лиц, что она выполнит эти обязанности (см. пример 1).

Оценочные обязательства можно отличить от других обязательств организации, таких как кредиторская задолженность, поскольку в отношении величины будущих затрат, необходимых для исполнения оценочных обязательств, и (или) срока их исполнения существует неопределенность.

Кредиторская задолженность, возникшая из двусторонних договоров, отражается

*Руководство организации приняло решение о сокращении численности работников обособленного подразделения, но на отчетную дату работники организации еще не были уведомлены о предстоящем увольнении в порядке, установленном Трудовым кодексом РФ. В этом случае оценочное обязательство в отношении выходных пособий увольняемым работникам на отчетную дату не признается.*

*Если на отчетную дату работники организации были персонально под роспись уведомлены о предстоящем увольнении, то оценочное обязательство в отношении выходных пособий увольняемым работникам подлежит признанию. Таким образом, само по себе решение руководства организации о сокращении численности работников не приводит к возникновению оценочного обязательства. Оценочное обязательство признается на отчетную дату, если только об этом решении затронутые им стороны (работники) еще до наступления отчетной даты были уведомлены и у них возникло оправданное ожидание того, что организация исполнит свои обязанности по выплате пособий.*

### Пример 1

в учете, когда контрагент исполнил договор, а организация пока нет (например, когда поступившие товары еще не оплачены). Если обязательство организации не является встречным, оно отражается при наступлении определенных условий признания расходов. Например, штрафы за нарушение условий договора подлежат признанию в составе прочих расходов в корреспонденции со счетом учета расчетов с контрагентом в суммах, признанных должником, в момент такого признания. При этом срок исполнения и величина кредиторской задолженности, признаваемой в бухгалтерском учете, всегда известны.

Пунктом 5 ПБУ 8/2010 установлены условия, при одновременном выполнении которых в бухгалтерском учете должно признаваться оценочное обязательство:

- у организации существует обязанность, которая является следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, и исполнения этой обязанности организация не может избежать;
- вероятно, что исполнение этой обязанности приведет к уменьшению экономических выгод организации;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В качестве оценочного обязательства признается только то обязательство, возникающее из прошлых событий хозяйственной деятельности, которое существует независимо от будущих действий организации, то есть организация не сможет предпринять какие-либо действия с целью избежать исполнения этого обязательства (см. пример 2).

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

Так, сомнения в наличии обязанности могут возникать, если организация является стороной судебного разбирательства. В таком случае прошлое событие считается приводящим к существующей обязанности, если на отчетную дату с учетом всех обстоятельств, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что судебное решение будет принято не в пользу организации. Организация признает оценочное обязательство по этой существующей обязанности в том случае, если выполняются другие условия признания, перечисленные в пункте 5 ПБУ 8/2010.

Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязанности, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности. Но если на отчетную дату у организации имеется несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, то вероятность уменьшения экономических выгод при исполнении этих обязательств определяется для всех обязательств в совокупности. Хотя вероятность уменьшения экономических выгод по отдельному обязательству может быть невысока, возникновение потребности в определенном оттоке ресурсов для исполнения всех имеющихся обязанностей в целом может оказаться вполне вероятным. Если это так, то оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при выполнении других условий признания (см. пример 3).

### Особенности признания оценочных обязательств

ПБУ 8/2010 определяет, как общие требования по признанию оценочных обязательств применяются в следующих специфических случаях:

## Пример 2

*Обязательство перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время (по выплате компенсации за неиспользованные отпуска) возникает из прошлых событий хозяйственной деятельности организации. В соответствии с Трудовым кодексом РФ исполнение этого обязательства является для организации обязательным и не зависит от каких-либо ее будущих действий.*

*Поскольку в отношении обязательства перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время (по выплате компенсации за неиспользованные отпуска) выполняются все условия, перечисленные в пункте 5 ПБУ 8/2010, рассматриваемое обязательство должно быть признано организацией оценочным.*

- заведомо убыточные договоры (п. 2 ПБУ 8/2010);
- реструктуризация деятельности организации (п. 11 ПБУ 8/2010);
- ожидаемые убытки от деятельности организации (п. 12 ПБУ 8/2010).

**Заведомо убыточные договоры.**

Оценочные обязательства не признаются в отношении договоров, по которым на отчетную дату хотя бы одна сторона не выполнила полностью свои обязательства. Однако если заранее известно, что расходы на исполнение договоров превысят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры), ПБУ 8/2010 применяется в отношении таких договоров.

Заведомо убыточным не признается договор, исполнение которого может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций (см. пример 4).

**Реструктуризация деятельности организации.** При одновременном выполнении всех условий, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, в бухгалтерском учете признаются оценочные обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации.

Под предстоящей реструктуризацией деятельности организации понимается предстоящее осуществление запланированной и контролируемой руководством организации программы действий,

*Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждой отдельной единицы проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации невысока. В то же время прошлый опыт организации показывает, что с высокой степенью вероятности определенная часть проданных товаров будет возвращена покупателями в связи с их ненадлежащим качеством, и это неизбежно приведет к расходам на выплату стоимости либо замену таких товаров или на их ремонт. Необходимым условием признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете является также возможность обоснованной оценки величины предполагаемых расходов на гарантийный ремонт.*

**Пример 3**

*Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. На отчетную дату организация еще не приступила к выполнению договора, однако цены на сырье значительно повысились. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка по договору составляет 20 млн руб., после повышения цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 25 млн руб. Санкции за расторжение договора не предусмотрены.*

**Пример 4**

*Такой договор не признается заведомо убыточным, так как организация может расторгнуть его без уплаты санкций. Оценочное обязательство по этому договору не отражается в учете.*

*Если в рассматриваемом договоре содержится условие об уплате неустойки в сумме 7 млн руб. в случае его неисполнения, он является заведомо убыточным: неизбежные расходы на его выполнение превышают ожидаемую выручку на 5 млн руб., кроме того, выход из договора связан с уплатой неустойки, превышающей убыток от исполнения договора.*

*По такому договору на отчетную дату в бухгалтерском учете должно отражаться оценочное обязательство, поскольку одновременно выполняются все условия его признания:*

– обязанность возникла в результате прошлого события хозяйственной жизни организации, избежать исполнения которой организация не может (заключение договора поставки и повышение цен на сырье);

– уменьшение экономических выгод организации очевидно: из-за роста цен на сырье при исполнении договора организация получит убыток, а при расторжении договора убыток будет еще значительнее;

– величина убытка может быть определена (ожидаемая выручка по договору минус неизбежные расходы на его исполнение).

*В случае если неустойка не превышает убыток от исполнения договора, но сумма ее существенная, договор также является заведомо убыточным. Организация может принять решение о расторжении договора и выплате неустойки. В этом случае в бухгалтерском учете должно отражаться оценочное обязательство по выплате неустойки.*

существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления.

Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации признаются существующими на отчетную дату при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) организация имеет утвержденный план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:
  - затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места осуществления такой деятельности;
  - 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;
- 2) 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 (см. пример 5).

**Оценочные обязательства могут признаваться только по обязательствам организации, существующим на отчетную дату.**

**Ожидаемые убытки от деятельности организации.** Согласно пункту 12 ПБУ 8/2010, не признаются в бухгалтерском учете 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.

Оценочные обязательства могут признаваться только по обязательствам организации, существующим на отчетную дату. Ожидаемые убытки от деятельности организации не отвечают понятию обязательства и условиям признания оценочных обязательств, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010.

### **Определение величины оценочного обязательства**

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, которые необходимы для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода этого обязательства на другое лицо.

Величина оценочного обязательства определяется на основании имеющихся факторов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Обоснованность такой оценки должна быть документально подтверждена (см. пример 6).

Для определения величины оценочного обязательства используются

### **Пример 5**

*Организация утвердила подробный план закрытия одного из своих производственных подразделений. Предстоящая реструктуризация деятельности предполагает расторжение договоров с заказчиками и увольнение работников подразделения.*

*Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации в виде сумм, подлежащих выплате заказчикам в связи с расторжением договоров с ними, и в виде выходных пособий увольняемым работникам признаются существующими на отчетную дату, если до наступления отчетной даты организация разослала заказчикам письма о предстоящем расторжении договоров и уведомила работников о предстоящем увольнении.*

*Доведение решения организации до затронутых этим решением сторон (заказчиков и работников) создает у них оправданное ожидание того, что подразделение будет закрыто и организация выполнит свои обязанности по уплате неустоек по расторгаемым договорам с заказчиками и по выплате пособий увольняемым работникам.*

*При этом уменьшение экономических выгод организации очевидно и величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. Все условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации на отчетную дату выполняются.*

различные методы в зависимости от обстоятельств.

Если денежная оценка расходов, необходимых для исполнения (погашения) обязательства, представляет набор значений, то обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных значений по степени их вероятности. В качестве величины оценочного обязательства принимается средневзвешенное значение, определяемое как сумма произведений каждого значения и его вероятности (см. пример 7).

Если денежная оценка расходов, необходимых для исполнения (погашения) обязательства, представляет интервал значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то обязательство оценивается как среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значения интервала (см. пример 8).

Величину оценочного обязательства организация может определять, основываясь на данных регистров учета за предшествующие периоды (см. пример 9).

При определении величины оценочного обязательства в расчет принимаются:

- последствия событий после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н);
  - риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;
  - будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства, если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут (см. пример 10). Будущие события могут существенно повлиять на определение суммы затрат, необходимых для погашения оценочного обязательства. Но будущие события учитываются только в том случае, когда на отчетную дату существует высокая вероятность того, что эти события произойдут. Так, к будущим событиям можно отнести изменения в законодательстве, в арбитражной практике, совершенствование технологий (см. пример 11).
- При расчете величины оценочного обязательства не учитываются:
- суммы увеличения или уменьшения налога на прибыль, которые

*При признании оценочного обязательства по заведомо убыточному договору на поставку производимой продукции расчет ожидаемого убытка в случае исполнения договора может быть составлен на основании расценок (прайс-листов) на сырье, полученных от поставщиков и действующих на отчетную дату.*

### Пример 6

*Организация участвует в судебном процессе в качестве ответчика по иску о взыскании убытков (200 тыс. руб. реального ущерба и 30 тыс. руб. упущенной выгоды). Юридической отдел организации оценил вероятность двух исходов разбирательства:*

- потери в размере 200 тыс. руб. – с вероятностью 80%;
- потери в размере 230 тыс. руб. – с вероятностью 20%.

*Несмотря на то что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение реального ущерба истца, организация-ответчик должна принимать в расчет и другой менее вероятный исход дела – компенсацию с учетом упущенной выгоды. Величина оценочного обязательства составит 206 тыс. руб. (200 тыс. руб. x 0,80 + 230 тыс. руб. x 0,20).*

### Пример 7

*Организация участвует в судебном процессе в качестве ответчика по иску о взыскании убытков. Эксперты сходятся во мнении, что судебное решение будет принято не в пользу организации и по предварительным подсчетам сумма ее потерь составит от 100 до 200 тыс. руб. Величина оценочного обязательства составит 150 тыс. руб. ((100 тыс. руб. + 200 тыс. руб.) : 2).*

### Пример 8

*Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. Расходы организации на гарантийное обслуживание аналогичных товаров за два предшествующих года в среднем составили 4% от стоимости проданных товаров. Организация, учитывая сведения регистров учета о расходах на гарантийное обслуживание за два предшествующих года, может определять величину оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию, признаваемого на отчетную дату, как 4% от стоимости проданных в отчетном периоде товаров.*

### Пример 9

отражаются в учете и отчетности по правилам ПБУ 18/02;

- ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанных с признаваемым оценочным обязательством, отражаемые в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н).

Кроме того, при определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация ожидает понести при исполнении оценочного обязательства.

В случае если у организации отсутствует неопределенность в отношении поступления экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам в возмещение расходов, которые организация ожидает понести при исполнении соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива.

При признании в качестве актива поступлений по названным требованиям

**В качестве связанного с оценочным обязательством актива может быть признано ожидаемое возмещение от страховой организации, если события, явившиеся причиной возникновения оценочного обязательства, признаются страховым случаем.**

следует руководствоваться нормами ПБУ 9/99. В частности, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (п. 16 ПБУ 9/99).

В качестве связанного с оценочным обязательством актива может быть признано ожидаемое возмещение от страховой организации, если события, явившиеся причиной возникновения оценочного обязательства, признаются страховым случаем (см. пример 12).

В случае, когда оценочное обязательство создается организацией в связи с обязанностью уплатить штрафные санкции покупателю за ненадлежащее качество поставленной продукции (товаров), которое было обусловлено ненадлежащим качеством использованного сырья (товаров), приобретенного у поставщика, и при этом, согласно условиям договора, заключенного с поставщиком сырья (товаров), организация вправе потребовать с поставщика сырья (товаров) возмещения убытков, понесенных в связи с поставкой ей бракованного

### Пример 10

*Организация ведет строительство здания производственного назначения на собственном земельном участке. С администрацией региона организация заключила краткосрочный договор аренды прилегающих к стройплощадке земель для прокладки подъездных дорог, оборудования стоянок для тяжелой строительной техники, площадок для сбора несущих металлоконструкций, площадок для хранения строительного мусора.*

*Договором аренды предусмотрена обязанность арендатора по окончании срока действия договора произвести работы по рекультивации арендованных земель и установлена минимальная сумма затрат на рекультивацию (200 млн руб.), которая может быть увеличена на основании данных экспертной оценки.*

*По оценке экспертов, проведенной после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности организации, предполагаемые затраты на рекультивацию составляют 250 млн руб. В этом случае на отчетную дату в бухгалтерском учете организации должно признаваться оценочное обязательство по предстоящим затратам на рекультивацию арендованных земель в сумме 250 млн руб.*

### Пример 11

*Рассматривая условия примера 10, предположим, что разрабатывается новая технология рекультивации земель, которая позволит сократить затраты на 30%. Организация с учетом всех имеющихся у нее сведений ожидает, что новые технологии будут готовы к внедрению до наступления срока исполнения обязательств по рекультивации земель. Следовательно, существует высокая вероятность того, что с помощью использования новых технологий удастся сократить затраты на рекультивацию.*

*Рассмотрев и оценив возможные риски, связанные с внедрением новых технологий в установленные сроки, руководство организации принимает решение об уменьшении величины оценочного обязательства на рекультивацию арендованных земель с 250 до 200 млн руб., то есть на 20%.*

сырья (товаров), в бухгалтерском учете организации подлежит отражению актив в сумме признанной поставщиком претензии (см. пример 13).

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 стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (далее – приведенная стоимость).

Процесс дисконтирования позволяет отражать величины будущих затрат, необходимых для исполнения оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых значителен, в уменьшенной величине на каждую предшествующую сроку исполнения отчетную дату. При этом по мере приближения к дате исполнения обязательства сумма оценочного обязательства, признанного в учете на последующие отчетные даты, увеличивается. Иными словами, процесс дисконтирования позволяет распределить признание расходов, связанных с исполнением оценочного обязательства, в периоде, предшествующем его исполнению.

Увеличение со временем суммы признаваемого в учете оценочного обязательства

Увеличение со временем суммы признаваемого в учете оценочного обязательства можно сравнить с изменением банковского вклада (депозита) по мере начисления процентов по нему.

можно сравнить с изменением банковского вклада (депозита) по мере начисления процентов по нему. Если для выполнения обязательства через два года организации необходимо иметь 100 тыс. руб., то сегодня она заключит депозитный договор на меньшую сумму, которая с учетом полученных процентов через два года составит необходимую сумму – 100 тыс. руб.

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

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$КД = 1: (1 + СД)^N, \text{ где}$$

КД – коэффициент дисконтирования;

СД – ставка дисконтирования;

N – период дисконтирования оценочного обязательства в годах (см. пример 14).

В табл. 1 приведены расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты), подлежащие признанию за год. Для отражения на последнее число каждого месяца приведенной стоимости оценочного обязательства и постепенного признания в течение года расходов по увеличению оценочного обязательства (процентов) допустимо в соответствии с принятой

*В помещении организации была повреждена водопроводная труба, в результате чего был затоплен офис компании, находившейся внизу. Потерпевшая компания обратилась в суд с иском на 1 млн руб. По мнению юристов, суд с высокой долей вероятности признает организацию виновной в причинении ущерба, и ей придется выплатить пострадавшей компании заявленную сумму. Организация признала оценочное обязательство на сумму 1 млн руб.*

*Поскольку организация застраховала свою ответственность по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда имуществу других лиц в случае повреждения системы водоснабжения и отопления, она должна получить от страховой компании возмещение в размере 800 тыс. руб.*

*Страховое возмещение, ожидаемое от страховой компании, признавшей страховой случай, подлежит учету в качестве самостоятельного актива. Таким активом будет являться дебиторская задолженность страховой компании в сумме 800 тыс. руб. Величина признанного актива не превышает величину соответствующего оценочного обязательства.*

*Организация реализует запчасти для автомобилей. Один из покупателей подал иск против организации на сумму 230 тыс. руб. в связи с поставкой ему бракованных запчастей.*

*По договору поставки, заключенному между организацией и производителем запчастей, при обнаружении брака производитель обязуется возместить стоимость бракованных изделий и уплатить штраф в размере 20% от их стоимости. Согласие от производителя на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий было получено. Стоимость бракованных изделий и штраф составили 200 тыс. руб.*

*При таких условиях организация должна признать в бухгалтерском учете оценочное обязательство в размере 230 тыс. руб. и актив (задолженность поставщика) в размере 200 тыс. руб.*

## Пример 12

## Пример 13

Таблица 1. Расчет приведенной стоимости оценочного обязательства и расходов по его увеличению

Дата	Расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты), руб.	Размер (приведенная стоимость) оценочного обязательства, руб.
31.12.2011	–	674 972
31.12.2012	94 496	769 468
31.12.2013	107 725	877 193
31.12.2014	122 807	1 000 000

организацией учетной политикой годовую сумму процентов распределить на 12 месяцев или по кварталам равномерно.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не может быть установлен в полных годах, он может быть определен в месяцах или кварталах. В этом случае расчет коэффициента дисконтирования может производиться исходя из периода дисконтирования оценочного обязательства, установленного в месяцах или кварталах и принятой организацией ставки дисконтирования за месяц или за квартал соответственно. При этом расчет приведенной стоимости оценочного обязательства, а также расходов по его увеличению (процентов) производится

на последнее число каждого месяца или каждого квартала.

Ставка дисконтирования, применяемая организацией, должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, характерные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства.

Ставка дисконтирования не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02, а также те риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

### Пример 14

*Организацией заключен договор аренды земельного участка, по окончании срока действия которого она обязана произвести работы по рекультивации арендованных земель. Предполагаемая сумма затрат на рекультивацию составляет 1 млн руб. По состоянию на 31 декабря 2011 года организация признает оценочное обязательство по предстоящим расходам на рекультивацию. Срок его погашения – три года после отчетной даты.*

*Ставку дисконтирования организация приняла равной 14%.*

*Коэффициент дисконтирования равен:*

$$КД = 1: (1 + 0,14)^3 = 0,674972.$$

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

*на 31 декабря 2011 года:*  
– приведенная стоимость оценочного обязательства  
1 000 000 руб.  $\times$  0,674972 = 674 972 руб.

*на 31 декабря 2012 года:*  
– расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
674 972 руб.  $\times$  0,14 = 94 496 руб.

*– приведенная стоимость оценочного обязательства*  
674 972 руб. + 94 496 = 769 468 руб.

*на 31 декабря 2013 года:*  
– расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
769 468 руб.  $\times$  0,14 = 107 725 руб.

*– приведенная стоимость оценочного обязательства*  
769 468 руб. + 107 725 руб. = 877 193 руб.

*на 31 декабря 2014 года:*  
– расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
877 193 руб.  $\times$  0,14 = 122 807 руб.

*– стоимость оценочного обязательства*  
877 193 руб. + 122 807 руб. = 1 000 000 руб.

*Приведенный выше расчет может быть представлен в виде таблицы (см. табл. 1).*

При определении ставки дисконтирования можно ориентироваться на ставки по депозитным вкладам, учитывая при этом соответствие суммы вклада и срока его размещения величине оценочного обязательства и сроку его исполнения.

**Учет операций по признанию, списанию и изменению величины оценочного обязательства**

**Признание оценочного обязательства.**

Оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы 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:

– предполагаемые расходы связаны с осуществлением обычной деятельности (производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, реализацией товаров).

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства;

– предполагаемые расходы относятся к прочим

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 96

При определении ставки дисконтирования можно ориентироваться на ставки по депозитным вкладам, учитывая при этом соответствие суммы вклада и срока его размещения величине оценочного обязательства и сроку его исполнения.

«Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства;

– предполагаемые расходы связаны с капитальными вложениями

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства.

Признание оценочного обязательства по заведомо убыточному договору отражается записью: Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору».

Примеры отражения в бухгалтерском учете операций по признанию оценочных обязательств приведены в табл. 2.

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:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства.

**Списание оценочного обязательства.**

В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат, связанных с выполнением организацией этих обязательств,

Таблица 2. Примеры отражения операций по признанию оценочных обязательств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Признание оценочного обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации в отношении выходных пособий увольняемым производственным рабочим	20 «Основное производство»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении пособий увольняемым работникам»
Признание оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции	20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции»
Признание оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию реализованных товаров	44 «Расходы на продажу»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию реализованных товаров»
Признание оценочного обязательства в связи с участием в судебном разбирательстве	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Признание оценочного обязательства в отношении расходов на рекультивацию земельного участка, арендованного на период проведения работ по строительству производственного здания	08 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении расходов на рекультивацию»
Признание оценочного обязательства по заведомо убыточному договору	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Ожидаемые убытки по заведомо убыточному договору»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору»

или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов».

Примеры отражения в бухгалтерском учете операций по списанию оценочных обязательств приведены в табл. 3.

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 (относятся на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы в зависимости от характера обязательства).

Таблица 3. Примеры отражения операций по списанию оценочных обязательств

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Выплата выходных пособий работникам, увольняемым в связи с реструктуризацией деятельности организации	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении пособий увольняемым работникам»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отражение расходов по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции»	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.
Отражение расходов по гарантийному ремонту реализованных товаров, проводимому самой организацией	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию реализованных товаров»	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.
Списание оценочного обязательства в сумме признанной кредиторской задолженности перед истцом на основании решения суда	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражение задолженности перед специализированной организацией, выполнившей работы по рекультивации земельного участка	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении расходов на рекультивацию»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Списание оценочного обязательства после выполнения заведомо убыточного договора	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»

В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

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).

**Изменение величины оценочного обязательства.** В конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством, организация должна проверить обоснованность признания и величину оценочного обязательства.

По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

- увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства (без включения в стоимость актива);
- уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства, путем отнесения на прочие доходы суммы, на которую уменьшается величина оценочного обязательства;
- остаться без изменения.

Увеличение или уменьшение оценочного обязательства возможно при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение его величины.

Если полученная дополнительная информация позволяет сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, то сумма оценочного обязательства

**Оценочное обязательство, признанное по заведомо убыточному договору, после выполнения договора полностью списывается на прочие доходы организации.**

полностью списывается на прочие доходы организации.

Так оценочное обязательство, признанное по заведомо убыточному договору, после выполнения договора полностью списывается на прочие доходы организации:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

## Условные обязательства

ПБУ 8/2010 определяет **условное обязательство** как обязательство, которое возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда его существование у организации на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (см. пример 15).

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете в связи с тем, что уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, не является вероятными и (или) величина оценочного обязательства не может быть обоснованно оценена (см. пример 16).

Часть солидарного с другими лицами обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным, относится к условным обязательствам.

Условные обязательства не отражаются в бухгалтерском учете. Это предопределено сопутствующей им неопределенностью, то есть тем, что на отчетную дату:

- либо наличие у организации обязательства, которое может привести к оттоку ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, еще нуждается в подтверждении;
- либо мала вероятность того, что для исполнения обязательства

*Организация выступила поручителем за дочернюю компанию по кредитному договору. При ухудшении в будущем платежеспособности заемщика и неисполнении им обязательств по кредитному договору организация будет обязана возратить кредит и причитающиеся по нему проценты. Обязательство организации по договору поручения является условным.*

## Пример 15

потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;

- либо невозможно достоверно оценить величину обязательства.

В случае если в отношении условного обязательства у организации исчезнут сомнения в наличии такой обязанности и в вероятности, что для ее исполнения потребуется отток ресурсов, размер которых можно обоснованно оценить, обязательство подлежит переводу в категорию оценочного и отражению в бухгалтерском учете.

### Условные активы

ПБУ 8/2010 определяет **условный актив** как актив, который возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда его существование у организации на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией (см. пример 17).

Условные активы, так же как и условные обязательства, не отражаются в бухгалтерском учете.

### Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

**В бухгалтерском балансе** организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину актива, признанного в связи с наличием уверенности в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении соответствующего оценочного обязательства. Суммы признанных оценочных обязательств и связанных с ними активов показываются в бухгалтерском балансе организации развернуто.

**Условные активы, так же как и условные обязательства, не отражаются в бухгалтерском учете.**

**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 возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении соответствующих оценочных обязательств.

Величины признанных в бухгалтерском учете оценочных обязательств с разделением в зависимости от предполагаемого срока их исполнения на долгосрочные и краткосрочные следует отражать по строке «Оценочные обязательства» раздела IV «Долгосрочные обязательства» и по строке «Оценочные обязательства» раздела V «Краткосрочные обязательства» соответственно (см. «К сведению»).

Информация о признанных в бухгалтерском учете оценочных обязательствах также подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Содержание пояснений, оформленных в табличной и (или) текстовой форме, определяется организациями самостоятельно. Примерная форма таблицы «Оценочные обязательства» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях приведена в Приложении № 1 к настоящим Разъяснениям.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках по каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в табличной форме может быть раскрыта следующая информация:

- величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

<b>Пример 16</b>	<i>Организация в качестве ответчика участвует в судебном процессе. Истец требует не только погасить задолженность по договору, но и возместить упущенную выгоду. Исход судебного процесса не определен. После вынесения судом решения станет известно, понесет ли организация дополнительные расходы по возмещению истцу упущенной выгоды. При этом обязательство организации является условным.</i>
<b>Пример 17</b>	<i>Организация в качестве истца участвует в судебном процессе, требуя от ответчика погасить не только задолженность по договору, но и возместить упущенную выгоду. Исход судебного процесса не определен. Получение актива в виде возмещения упущенной выгоды зависит от судебного решения, при этом актив является условным.</i>

## К сведению

Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» утвержден ранее приказа Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

Поэтому формы бухгалтерской отчетности изначально не содержали показателей для отражения данных по признанным в учете оценочным обязательствам.

Форма бухгалтерского баланса, утвержденная приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, содержит в разделе IV «Долгосрочные обязательства» показатель «Резервы под условные обязательства», в разделе V «Краткосрочные обязательства» – показатель «Резервы предстоящих расходов». После внесения соответствующих изменений в приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н указанные показатели будут переименованы в «Оценочные обязательства» в соответствии с действующим ПБУ 8/2010.

- сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;
- увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- ожидаемый срок исполнения обязательства.

Информация о неопределенностях, существующих в отношении сроков исполнения и (или) величины оценочных обязательств, а также о принятых к бухгалтерскому учету в качестве активов ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении оценочных обязательств, может быть раскрыта в текстовой форме в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или в пояснительной записке.

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение

расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация по условным обязательствам раскрывается в пояснительной записке.

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

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

В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

Информация по условным активам раскрывается в пояснительной записке.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном ПБУ 8/2010, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать такую информацию.

В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

### Пример отражения информации

Рассмотрим, как в бухгалтерском учете и отчетности отражается информация об оценочном обязательстве и ожидаемом поступлении от требований к другому лицу в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении этого оценочного обязательства (на примере 13).

**В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.**

Организация реализует запчасти для автомобилей. Один из покупателей подал иск против организации на сумму 230 тыс. руб. в связи с поставкой ему бракованных запчастей.

По договору поставки, заключенному между организацией и производителем запчастей, при обнаружении брака производитель обязуется возместить стоимость бракованных изделий и уплатить штраф в размере 20% от их стоимости. Согласие от производителя на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий было получено. Стоимость бракованных изделий и штраф составили 200 тыс. руб.

При таких условиях организация должна признать в бухгалтерском учете оценочное обязательство в размере 230 тыс. руб., поскольку одновременно выполняются все условия его признания, установленные пунктом 5 ПБУ 8/2010:

- обязательство возникло у организации в результате прошлого события ее хозяйственной жизни, и исполнения этого обязательства организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации при исполнении обязательства очевидно;
- величина обязательства может быть обоснованно оценена.

При этом у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по требованию к производителю (от производителя получено согласие на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий). Ожидаемая от производителя сумма в размере 200 тыс. руб. подлежит признанию в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива (дебиторской задолженности).

Хозяйственные операции в бухгалтерском учете организации будут отражены следующими записями:

*В момент признания оценочного обязательства*

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»

- 230 000 руб. – признано оценочного обязательства в связи с участием в судебном разбирательстве;

*В момент признания в качестве актива ожидаемых поступлений от требований к другому лицу в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении оценочного обязательства*

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет

*Приложение № 1*

*Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:*

*Оценочные обязательства*

Показатель	Остаток на начало года	Признано	Списано в счет затрат или признания кредиторской задолженности	Списано в связи с избыточностью или прекращением выполнения условий признания	Увеличение приведенной стоимости (проценты)	Остаток на конец периода	Ожидаемый срок исполнения
Долгосрочные оценочные обязательства							
В том числе (наименование обязательства)							
(наименование обязательства)							
и т.д.							
Краткосрочные оценочные обязательства							
В том числе (наименование обязательства)							
(наименование обязательства)							
и т.д.							

«Расчеты по претензиям» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»

- 200 000 руб. – признан актив в сумме, ожидаемой от производителя по уплате штрафа и возмещению стоимости бракованных изделий;

*В момент списания оценочного обязательства*

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

- 230 000 руб. – списано оценочное обязательство в сумме признанной кредиторской задолженности перед истцом на основании решения суда.

В бухгалтерском балансе организации отражаются:

- в разделе «Оборотные активы» по показателю «Дебиторская задолженность» 200 000 руб., ожидаемые от производителя в счет уплаты штрафа и возмещения стоимости бракованных изделий;
- в разделе «Краткосрочные обязательства» по показателю «Оценочные обязательства» 230 000 руб. оценочного обязательства, признанного

в связи с участием в судебном разбирательстве.

Суммы признанного оценочного обязательства и связанного с ним актива показываются в бухгалтерском балансе организации развернуто.

В отчете о прибылях и убытках организации по показателю «Прочие расходы» указываются 30 000 руб. (расходы в сумме 230 000 руб., отражаемые при признании оценочных обязательств, за вычетом доходов в сумме 200 000 руб., признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от требований к другому лицу).

Информацию о признанном в бухгалтерском учете оценочном обязательстве также следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в табличной или текстовой форме.

Информация о принятых к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлениях от требований к другому лицу (производителю), связанных с признанным оценочным обязательством, подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или в пояснительной записке в текстовой форме. ☺

**М.А. Поникарова**, начальник консультационно-методологического отдела ООО «Аудиторская служба «СТЕК»

## Расходы будущих периодов

Как известно, начиная с бухгалтерской отчетности 2011 года из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности исчезло упоминание о расходах будущих периодов (РБП). Это вызвало у бухгалтеров множество вопросов: теперь таких расходов не будет? что делать с остатком по счету 97? как отразить это в отчетности? Проверьте, правильно ли вы поступили.

### Понятие РБП начиная с 2011 года

Приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н (далее – приказ № 186н) исключил из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение № 34н) понятие «расходы будущих периодов». Однако это не означает, что данная категория расходов вовсе исчезла из бухгалтерского учета.

Как сказано в пункте 32 Положения № 34н, при составлении бухгалтерской отчетности организация руководствуется Положением № 34н, если иное не установлено другими положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету. А ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н) при расшифровке группы статей «Запасы» содержит категорию РБП. Изменения в это ПБУ ни приказом



М.А. Поникарова

Категория РБП в отдельных нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету осталась.

№ 186н, ни другими приказами по данному вопросу не вносились.

Таким образом, можно сделать вывод, что категория РБП в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету осталась. Ее определение можно почерпнуть из Инструкции по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н). Однако внесенные приказом № 186н поправки изменили понимание РБП с точки зрения как бухгалтера, так и пользователя бухгалтерской отчетности.

Согласно пункту 65 Положения № 34н (в последней редакции), 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. Пункт 3 приказа № 186н указывает, что данный приказ вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года. Следовательно, начиная с 2011 года подход к учету РБП должен быть иным.

### Что надо было сделать с остатком по счету 97 в 2011 году

Приказ № 186н не дал указаний в отношении РБП, которые числились в бухгалтерском учете организации по состоянию на 1 января 2011 года. Исходя из формулировок пункта 65 Положения № 34н и порядка вступления в силу приказа № 186н, можно сделать вывод, что в бухгалтерской отчетности 2011 года не должны отражаться как РБП расходы, которые отдельными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не отнесены к РБП. Следовательно, такие расходы должны быть переклассифицированы и учтены в порядке, предусмотренном для иных видов активов, расходов или задолженности.

Вместе с тем категория РБП в отдельных нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету осталась. Поэтому бухгалтеры не должны исключать появление в бухгалтерском учете таких видов расходов в принципе.

Например, сейчас согласно российским бухгалтерским стандартам (положениям) как РБП могут быть квалифицированы:

- платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации в виде фиксированного разового платежа (п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н);
  - расходы, понесенные в связи с предстоящими работами по договорам строительного подряда, – для подрядчиков и субподрядчиков (п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утв. приказом Минфина России 24.10.2008 № 116н).
- Из иных российских нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету (помимо бухгалтерских стандартов) также может следовать возможность применения для отдельных расходов счета 97 и отражения в бухгалтерской отчетности таких расходов, как РБП.

Например, использование методики учета расходов будущих периодов предусмотрено Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970 года № АБ-21-Д, далее – Основные положения). В настоящее время этот нормативный документ не отменен.

Пунктом 31 Основных положений установлено, что к расходам на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов относятся, в частности, затраты на разработку технологического процесса изготовления нового изделия, на перестановку и переналадку оборудования, а также стоимость изделия, используемого в качестве образца. Затраты, связанные с освоением новых видов продукции, не возмещаемые из фонда освоения новой техники, относятся к расходам будущих периодов и позднее включаются в себестоимость изделий по частям в течение установленного срока с момента начала их серийного или массового выпуска, исходя из сметы этих затрат и количества продукции, выпускаемой в этот период времени.

Возможные варианты переклассификации РБП (если учет расходов как РБП не предусмотрен действующими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету):

- 1) предварительная оплата – в случае, если в счет оплаченных сумм предполагается какое-то встречное предоставление (работы, услуги, имущественные права и др.);
- 2) иные активы – в случае, если оплаченные суммы соответствуют условиям признания конкретного актива либо общему определению актива;
- 3) расходы отчетного периода – в случае, когда оплаченные суммы относятся к фактически осуществленным расходам;
- 4) расходы прошлых лет – в случае, если в прошлых периодах были допущены ошибки при отнесении расходов к РБП.

Таким образом, в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2011 года организация должна была оценить соответствие актива с названием РБП предъявляемым новым требованиям и отразить переквалификацию РБП по счетам бухгалтерского учета.

Следует отметить, что такая переквалификация актуальна для любой российской организации. Однако при практическом выполнении поставленной задачи, а также отражении «бывших» РБП в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности возникает ряд вопросов.

### Особенности переквалификации

Рассмотрим возможные варианты квалификации отдельных видов расходов, которые раньше многие организации относили к РБП.

#### Суммы предварительной оплаты (счета расчетов)

Такая переквалификация возможна в случаях, когда организация перечисляла контрагентам суммы предварительной оплаты при условии дальнейшего исполнения встречных обязательств. Например, как авансы должны учитываться суммы предварительной оплаты за сопровождение (обновление и т.д.) справочных систем, подписку, аренду и др.

Отметим, что суммы предоплаты и до 2011 года должны были учитываться как авансы. Поэтому если организация учитывала такие расходы как РБП, это можно квалифицировать как ошибку. А ошибки нужно исправлять. В данном случае исправление не будет

затрагивать счета расходов или доходов (а также нераспределенной прибыли).

Для исправления ошибки необходимо перенести суммы предварительной оплаты из категории РБП в категорию авансов в составе показателя «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса. Переквалификация отдельных РБП как суммы предварительной оплаты производится в случае, если на отчетную дату осуществлена только предоплата за ожидаемые в будущем работы или услуги. Если же услуги (работы) уже оказаны (выполнены), речь должна идти не об авансах, а об осуществленных расходах.

Следует обратить внимание на возможную переквалификацию как авансов сумм, уплаченных, например, по договорам страхования. Согласно частям 1 и 3 статьи 958 ГК РФ, при досрочном отказе страхователя (выгодоприобретателя) от договора страхования уплаченная страховщику страховая премия не подлежит возврату, если договором не предусмотрено иное. То есть договором может быть предусмотрен возврат средств. Кроме того, законами об отдельных видах страхования могут быть предусмотрены иные случаи обязательного возврата страховых премий.

Поэтому при оценке сумм уплаченных страховых премий следует внимательно изучить условия заключенных договоров страхования, а также нормы законодательства о соответствующем виде страхования. Если возврат сумм страховых премий предусмотрен, возможно отражение уплаченных сумм как авансов. Вместе с тем в зависимости от ситуации возможны и иные трактовки данного вида оплаты (например, как прочие активы или расходы текущего периода).

#### Иные активы (кроме РБП и счетов расчетов)

Некоторые РБП могут быть переквалифицированы в иные активы, если они соответствуют критериям признания конкретного актива либо «абстрактного» прочего актива и выполняются общие условия признания актива. Например, это могут быть расходы на НИОКР (счет 08 или 04), незавершенное производство, прочие активы (прочие права и др.). Заметим также, что в 2011 году порядок признания указанных активов не менялся.

**Суммы предварительной оплаты за сопровождение (обновление и т.д.) справочных систем, подписку, аренду и др. должны учитываться как авансы.**

Согласно пункту 7.2. Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 года), активами считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Это определение отражает экономические характеристики актива: наличие контроля со стороны организации и способность приносить экономические выгоды в будущем.

При этом контроль над объектом на основании действующих ПБУ (например, ПБУ 14/2007) трактуется как ограничение доступа иных лиц к будущим экономическим выгодам от использования объекта. Речь об этом критерии может идти тогда, когда в принципе возможен переход прав на актив к другому лицу (например, в результате перепродажи, дарения и др.).

Соответственно, если условия квалификации каких-либо РБП как активов выполняются, организации следует сделать исправительные записи в бухгалтерском учете и показать эти величины по строкам бухгалтерского баланса, по которым показываются соответствующие активы.

При отражении сумм в составе прочих внеоборотных или оборотных активов не стоит забывать о рекомендациях Минфина России аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01) в отношении раскрытия данных по статье «Прочие». Согласно этим рекомендациям, в соответствии с ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях 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.

Иными словами, при формировании в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках показателей по статьям «Прочие» (общей суммы) недопустимо включать в их состав существенные для понимания результатов деятельности организации данные об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях. Таким образом, в случае наличия существенной величины иных активов, не подпадающих под группы статей, уже указанных в бухгалтерском балансе, целесообразно ввести дополнительные строки (группы статей).

### Расходы отчетного периода

Как расходы отчетного периода РБП могут быть переквалифицированы, если выполняются два условия. Во-первых, они подпадают под критерии признания расходов согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н), и, во-вторых, не отнесены к РБП другими нормативными правовыми документами.

Критерии признания расходов определены в пункте 16 ПБУ 10/99. Этот же пункт указывает, что если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из условий, в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Пункт 17 ПБУ 10/99 устанавливает, что расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) (п. 18 ПБУ 10/99).

На основании изложенного можно сделать вывод, что часть расходов, числившихся до 2011 года на счете 97 «Расходы будущих периодов» как РБП, можно признать расходами отчетного периода одновременно. Расходы, возникающие начиная с 2011 года, относятся в бухгалтерском учете в состав либо расходов по обычным видам деятельности либо прочих расходов в зависимости от их назначения.

В бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2011 года организация должна была оценить соответствие актива с названием РБП предъявляемым новым требованиям и отразить переквалификацию РБП по счетам бухгалтерского учета.

В отношении остатков, числившихся на 1 января 2011 года как РБП, которые могут быть переквалифицированы в расходы отчетного периода, в 2011 году следовало произвести их списание. По мнению автора, остатки таких РБП следует отнести к той группе расходов, к которой эти РБП относились до 2011 года.

Такое мнение объясняется тем, что изменения в отношении счета 97 «Расходы будущих периодов», ужесточающие его использование, вступили в силу лишь в 2011 году. Следовательно, до этого момента применение счета 97 «Расходы будущих периодов» жестко регламентировано не было и в большинстве случаев организации правомерно применяли механизм учета РБП (за отдельными исключениями, изложенными ниже).

В связи с этим нельзя однозначно утверждать, что порядок списания остатков РБП в 2011 году следовало производить по методике, описанной в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н). А именно: с использованием счета 91 «Прочие расходы» или счета 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)». Вместе с тем изменение подхода организации можно назвать изменением учетной политики, а в этом случае организация, согласно пункту 15 ПБУ 1/2008, должна обеспечить ретроспективное отражение последствий такого изменения (в случае их существенности) в бухгалтерской отчетности.

На практике, помимо указанных выше проблем, вопрос вызывает порядок признания таких расходов (единовременно или в течение определенного периода времени).

Ряд специалистов указывают на возможность применения метода распределения расходов по отчетным периодам (по аналогии с применением счета 97 «Расходы будущих периодов»), ссылаясь на пункт 19 ПБУ 10/99. Согласно этой норме расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, в том числе 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. При этом оплаченные суммы таких расходов

организация может отразить в составе, например, прочих оборотных (или внеоборотных) активов или дебиторской задолженности, если они подпадают под понятие авансы.

На настоящий момент официальные разъяснения Минфина России по данному вопросу отсутствуют. Организации должны самостоятельно оценить указанную ситуацию и квалифицировать произведенные оплаты исходя из норм действующих нормативно-правовых актов, обстоятельств конкретной хозяйственной ситуации и профессионального суждения.

### Расходы прошлых лет

Если в прошлых периодах были допущены ошибки при отнесении расходов к РБП, такие ошибки должны быть исправлены в соответствии с ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Например, некоторые организации учитывали на счете 97 как РБП расходы текущего периода во избежание отражения убытков в бухгалтерской отчетности. Это изначально было недопустимо, и если в 2011 году такие расходы все еще формировали показатели бухгалтерской отчетности как активы, ошибка подлежит обязательному исправлению (п. 4 ПБУ 22/2010). Согласно нормам, пунктом 9 и 14 ПБУ 22/2010 порядок исправления ошибки зависит от того, является ли эта ошибка существенной.

Существенная ошибка предшествующего года исправляется записями в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом производится пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности. Он осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Ошибка предшествующего года, не являющаяся существенной, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена

**Ошибка предшествующего года, не являющаяся существенной, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.**

ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются с использованием счета 91 в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Таким образом, при вступлении в силу в 2011 году приказа № 186н организациям следовало оценить правомерность отражения всех числящихся на счете 97 «Расходы будущих периодов» сумм. Расходы должны были быть переквалифицированы по указанным выше направлениям. Если организация не сделала этой переквалификации в течение 2011 года, необходимо было провести указанный анализ перед составлением годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год.

### Отражение РБП в бухгалтерской отчетности за 2011 год

При составлении бухгалтерской отчетности за 2011 год применяются новые формы, утвержденные приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 05.10.2011 № 124н). Новые формы не содержат расшифровки строк отчетности, которые были предусмотрены ранее в рекомендованных формах бухгалтерской отчетности (приказ Минфина России № 67н).

Согласно пункту 3 приказа № 66н, организация должна самостоятельно определить детализацию показателей по статьям отчетов, предусмотренных приказом № 66н. Детализация должна учитывать критерии существенности показателей, входящих в каждую конкретную статью отчетности.

Таким образом, если сумма РБП является существенной, группа статей, в которую входит статья РБП, должна предусматривать детализацию этого показателя в бухгалтерском балансе. В частности, согласно пункту 20 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе статья «Расходы будущих периодов» входит в группу статей «Запасы».

Вместе с тем, если данные суммы несущественны для понимания деятельности организации, можно принять решение отражать РБП в составе прочих оборотных активов. В случае существенности данной суммы в составе прочих оборотных активов она также подлежит выделению в составе указанной группы статей.

Составляя бухгалтерскую отчетность за 2011 год, не следовало забывать

о требовании сопоставимости данных отчетности. Этому критерию уделяется немало внимания аудиторскими, ему посвящено отдельное федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету требование сопоставимости приведено в пункте 33 ПБУ 4/99. Согласно этому пункту, «данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному (с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»).

В целом указанное требование сводится к тому, что данные за отчетный и предшествующие отчетному периоды должны быть сформированы на основании аналогичных принципов или же приведены с учетом изменения организацией способов учета, как если бы отчетность изначально составлялась на основании измененных принципов учета и отражения данных в отчетности. Таким образом, учитывая, что суммы РБП по состоянию на 31 декабря 2011 года и в предшествующих годах (2010-м и 2009-м) сформированы на основании разных принципов, организации должны были обеспечить сопоставимость данных по строкам бухгалтерского баланса, в которые входят соответствующие показатели.

Например, в состав РБП организации по состоянию на отчетные даты входили следующие расходы:

- на 31.12.2011 – платежи за предоставленное право использования товарного знака – 100 тыс. руб.;
- на 31.12.2010 – платежи за предоставленное право использования товарного знака – 150 тыс. руб.; суммы платежей по договорам страхования – 150 тыс. руб.;
- на 31.12.2009 – платежи за предоставленное право использования товарного знака – 110 тыс. руб.; суммы платежей по договорам страхования – 120 тыс. руб.

Соответственно, эти суммы в отчетности каждого отчетного периода входили в состав группы статей «Запасы», статья «Расходы будущих периодов»:

- на 31.12.2011 – 100 тыс. руб.;

Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному.

- на 31.12.2010 – 300 тыс. руб.;
- на 31.12.2009 – 230 тыс. руб.

При составлении бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2011 года организация не сможет перенести данные по строке «Запасы» из отчетности прошлых лет. При составлении бухгалтерской отчетности за 2011 год эти данные должны быть проанализированы на предмет соответствия понятию РБП согласно законодательству 2011 года.

Следовательно, в приведенном примере организация должна «очистить» показатель РБП по состоянию на 31 декабря 2010 и 2009 годов от расходов, которые в 2011 году РБП не являются. Указанные расходы должны быть либо показаны по другим строкам бухгалтерского баланса, либо отражены как расходы с корректировкой строки «Нераспределенная прибыль (убыток)» по состоянию на 31 декабря 2010 – 2009 годов.

В приведенном примере при составлении бухгалтерской отчетности за 2011 год по строке «Расходы будущих периодов» группы статей «Запасы» бухгалтерского баланса данные по годам должны быть следующие:

- на 31.12.2011 – 100 тыс. руб.;
- на 31.12.2010 – 150 тыс. руб.;
- на 31.12.2009 – 110 тыс. руб.

Подробно указанная переквалификация показателей по строкам, относящимся к предыдущим годам, должна быть раскрыта в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год, а именно:

- причина изменения показателей по строкам бухгалтерского баланса;
- содержание изменения показателей;
- суммы корректировок, связанных с изменением показателей по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов.

### Как жить дальше – бухгалтерский учет и отчетность 2012 года

В 2012 году, уже произведя указанные выше корректировки с учетом необходимой переквалификации, организация должна учитывать производимые в 2012 году расходы как РБП только в случае, когда такая возможность прямо предусмотрена нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету. В отношении остальных оплаченных расходов – они должны быть сразу квалифицированы организацией как

дебиторская задолженность, иные активы или расходы текущего периода.

Не следует забывать, что для целей налогообложения прибыли порядок признания расходов не изменился. Поэтому в ряде случаев возможно возникновение временных разниц, а следовательно – отложенных налоговых активов или обязательств согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

Если организация не произвела в 2011 году переквалификацию РБП и годовая бухгалтерская отчетность за 2011 год уже подписана, а возможно, и представлена отдельным пользователям отчетности (например, в налоговые органы), у бухгалтера может возникнуть вопрос: как исправить эту ситуацию?

Ответ нужно искать в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». В частности, пункт 2 ПБУ 22/2010 в качестве одной из причин возникновения ошибок называет неправильное применение законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, а также неправильную классификацию или оценку фактов хозяйственной деятельности, что фактически и имело место.

В ПБУ 22/2010 выделено две категории ошибок: существенные и несущественные. И те и другие подлежат обязательному исправлению, но в разном порядке. Существенная ошибка (в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период) может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности. Обычная (несущественная) ошибка, конечно, искажает информацию, но повлиять на принимаемые по итогам анализа отчетности решения не может. Степень существенности информации – вопрос профессионального суждения, она определяется организацией самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Для существенных ошибок выделено несколько интервалов обнаружения:

- от дня составления до дня представления акционерам (участникам), органам власти (п. 7 ПБУ 22/2010) – исправляется по соответствующим счетам декабрем отчетного года. Отчетность,

Степень существенности информации – вопрос профессионального суждения, она определяется организацией самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

представленная иным пользователям, кроме учредителей, заменяется на исправленную (пересмотренная бухгалтерская отчетность);

- после даты представления акционерам (участникам), органам власти до даты утверждения отчетности (п. 8 ПБУ 22/2010) – исправляется по соответствующим счетам декабром отчетного года. Отчетность, представленная пользователям, заменяется на исправленную (пересмотренная бухгалтерская отчетность). В пересмотренной отчетности раскрывается информация о замене первоначально представленной отчетности. Пересмотренная отчетность направляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная отчетность;
- после даты утверждения отчетности (п. 9 ПБУ 22/2010) – для исправления ошибки проводятся записи в текущем году по соответствующим счетам учета в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Осуществляется пересчет сравнительных показателей за отчетные

периоды, представленные в отчетности, начиная с периода, в котором была допущена ошибка (ретроспективный пересчет). Замена отчетности не производится.

Ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

Если же переквалификация РБП не должна была привести к уменьшению (увеличению) доходов (расходов) организации, речь будет идти лишь о перегруппировке данных по соответствующим строкам отчетности. В случае существенности ошибки – обязательной перегруппировке в отчетности 2011 года (случаи – см. выше), в случае несущественности – перегруппировке в отчетности уже 2012 года. ☺



## Аудиторская фирма «СТЕК»

### Аудиторские услуги

Общий аудит  
Аудит отчетности по МСФО  
Налоговый аудит  
Due diligence  
Кадровый аудит

### Консультационные услуги

Консультационное сопровождение  
Трансформация отчетности в соответствии с МСФО  
Разработка локальных актов и внутригрупповой отчетности  
Консалтинг при реорганизации бизнеса  
Защита в спорах с госорганами  
Аттестация финансового персонала

Россия | 115184 | г. Москва  
Тел./факс: + 7 (495) 921 23 24

ул. Б. Татарская, 35  
stek@stekaudit.ru

www.stekaudit.ru

**Д.А. Прокопович**, председатель комитета по МСФО ИПБ России, ACCA, CGA, CIPA, канд. экон. наук, аудитор

## МСФО введены в России: первые шаги

26 декабря 2006 года на территории России законодательно введены в действие Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Какие действия и каким организациям нужно предпринять в 2012 году? Как составить учетную политику по МСФО? Ответы на эти и многие другие вопросы – в статье.



Д.А. Прокопович

Пункт 1 статьи 8 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ (далее – Закон № 208-ФЗ) гласит: организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации. Поскольку МСФО введены на территории России в декабре 2011 года (приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н), обязанность их применения при составлении консолидированной отчетности у российских организаций возникает, начиная с отчетности за 2012 год.

### Кто должен составлять консолидированную отчетность по МСФО

Положения Закона № 208-ФЗ распространяются:

- на кредитные организации;
- страховые организации;
- организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;
- другие организации, обязанные в силу устава или других законов составлять консолидированную (или сводную) финансовую отчетность.

Для перечисленных организаций несоблюдение требования об обязательном представлении отчетности по МСФО, очевидно, будет связано с более серьезными санкциями, чем просто штраф. Например, отзыв лицензии или исключение из котировального списка.

Контролируют исполнение требований Закона № 208-ФЗ Минфин России, Банк России, Федеральная служба по

финансовым рынкам и Федеральная служба страхового надзора.

Что касается других организаций, не входящих в сферу применения закона о консолидированной отчетности, то добровольное составление отчетности по МСФО всегда приветствуется.

Кроме того, поскольку МСФО уже введены в систему российского законодательства, ожидается, что в ближайшей перспективе они будут активно применяться в рамках обязательного для всех российского учета: в ряде случаев МСФО заменят собой российские положения по бухгалтерскому учету и отчетности, а также будут использоваться при их разработке и формировании учетной политики организаций.

Стоит также иметь в виду планы Минфина России. Среди них: расширение действия Закона № 208-ФЗ на все открытые акционерные общества.

### По каким стандартам должна составляться отчетность

Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н на территории России введены 37 международных стандартов финансовой отчетности и 26 разъяснений к ним. Стандарты комплексно устанавливают основные требования к составлению и представлению финансовой отчетности. Разъяснения дают официальное руководство по отдельным актуальным и распространенным бухгалтерским вопросам в контексте действующих стандартов.

Чтобы отчетность считалась составленной по МСФО, она должна соответствовать всем применимым требованиям каждого стандарта и разъяснения

(с учетом существенности). Важно, что при составлении отчетности по МСФО российские организации должны руководствоваться непосредственно МСФО по всем аспектам, без каких-либо изъятий или уточнений. Тем более что в России они утверждены полностью в оригинальном варианте.

На данном этапе в России утвержден полный комплект обязательных стандартов и разъяснений, но не все из опубликованных Советом по МСФО (IASB). Имеются в виду пять новых стандартов – МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях» и МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – обязательных к применению, начиная с отчетности за 2013 год (а действие IFRS 9 отложено до 2015 года). Но поскольку допускается досрочное применение этих стандартов, следует ожидать, что они будут утверждены в России уже в ближайшее время. К тому же Совет по МСФО (IASB) уже располагает их переводом на русский язык.

В утвержденный комплект не вошли документы поясняющего характера, такие как: Концептуальные основы финансовой отчетности, Основы для выводов или Руководства по применению стандартов. Эти документы не являются неотъемлемой частью самих стандартов или разъяснений, а необходимы скорее для их лучшего понимания.

### Кто проверяет отчетность по МСФО

Консолидированная отчетность по МСФО подлежит обязательному аудиту (ст. 5 Закона № 208-ФЗ). Аудит такой отчетности должен проводиться в соответствии с российским законодательством, хотя использование в дополнение к нему международных стандартов аудита никак не ограничено.

Как следует из пункта 3 статьи 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», консолидированную отчетность по МСФО имеют право проверять только аудиторские организации, имеющие в штате аудиторов с аттестатами нового образца. Помимо установленных минимальных требований, при выборе

Чтобы отчетность считалась составленной по МСФО, она должна соответствовать всем применимым требованиям каждого стандарта и разъяснения (с учетом существенности).

аудиторов также рекомендуется обращать внимание на квалификацию специалистов, их опыт работы с МСФО, возможность оказать оперативную консультационную поддержку при переходе на МСФО.

Аудит отчетности по МСФО призван довести риск наличия ошибки в отчетности до минимального разумного уровня. Ведь если отчетность по МСФО будет составлена и представлена с ошибками, последуют санкции со стороны контролирующих органов.

К ответственности будут привлечены как организация и ее руководство, так и аудиторы, которые подтверждали отчетность. Все потерпевшие стороны смогут в судебном порядке взыскать убытки, понесенные вследствие недостоверной отчетности, при наличии соответствующих виновных действий руководства и аудиторов.

Если ошибки не столь существенны, их можно будет исправить в следующей отчетности в специальном порядке, предусмотренном МСФО (ретроспективно).

### Учетная политика по МСФО

Разработка учетной политики по МСФО – важный элемент подготовки отчетности. МСФО – это стандарты, основанные на принципах, которые, несмотря на значительный объем, лишь в общих чертах определяют правила, идеи, требования, которым необходимо следовать при составлении финансовой отчетности.

Конкретные же методики, применяемые при составлении отчетности, соответствующей МСФО, устанавливаются организацией самостоятельно в учетной политике. В некоторых случаях МСФО предусматривает несколько допустимых вариантов учета, из которых организация должна выбрать наиболее уместный и утвердить в учетной политике.

Основные положения учетной политики обязательно раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности по МСФО с тем, чтобы пользователи имели представление об основных методах формирования отчетных данных, при необходимости могли их сравнить с данными по другим организациям.

Следует отметить, что в МСФО отсутствует такое понятие, как типовая или стандартная учетная политика: стандартами являются сами МСФО, тогда как учетная политика должна

конкретизировать требования стандартов в приложении к организации и с учетом ее специфики. В связи с этим было бы неправильным применить шаблонную учетную политику без ее доработки под конкретную организацию.

Формирование учетной политики по МСФО – этап весьма ответственный. Она должна соответствовать всем применимым стандартам и разъяснениям. По вопросам, которые не регулируются существующими стандартами, ее необходимо формировать самостоятельно по установленному в МСФО алгоритму.

Учетная политика должна быть достаточно дальновидной, чтобы ее не пришлось пересматривать в будущем, поскольку ее изменение, особенно в крупных компаниях, сопряжено с большими сложностями, связанными с ретроспективным применением. В группе компаний должна применяться единая учетная политика, поэтому при ее разработке следует учитывать специфику дочерних компаний, на которых она будет распространена.

Ни МСФО, ни российское законодательство не устанавливают конкретных дат утверждения учетной политики по МСФО, но логика самого процесса подразумевает, что она должна быть сформирована перед составлением первой отчетности по МСФО и с расчетом на долгосрочную перспективу.

Степень детализации учетной политики по МСФО может быть разной, это не регламентируется стандартами. Но, как правило, по мере того как организации накапливают опыт по применению МСФО, они стремятся его «капитализировать», зафиксировав в виде учетной политики, регламентов, инструкций. Можно порекомендовать на любом уровне применения МСФО превратить учетную политику в инструмент управления и накопления знаний в организации, закрепив в ней всю методологию составления отчетности по МСФО. Кроме основных положений в учетную политику можно включить (где это уместно) учетные регламенты, аналитический план счетов, журнал типовых проводок, регистры учета, внутренние методические рекомендации (инструкции) по ведению учета и составлению отчетности, регламенты получения внешних (не бухгалтерских) расчетных оценок для целей составления

**Учетная политика должна быть достаточно дальновидной, чтобы ее не пришлось пересматривать в будущем.**

отчетности, документооборот, правила консолидации и т.д.

Правильность применяемой учетной политики по МСФО, ее адекватность специфике организации и соответствие стандартам оценивают аудиторы в ходе проверки финансовой отчетности по МСФО. Недостатки в учетной политике могут привести к тому, что отчетность по МСФО будет недостоверной и (или) не будет соответствовать МСФО, что может быть веской причиной для аудиторского заключения с оговоркой, отрицательного заключения или отказа от выражения мнения. Технически же это вызовет большой объем работы по исправлениям отчетности.

### **Можно ли оптимизировать учет при переходе на МСФО**

Закон № 208-ФЗ устанавливает, что консолидированная отчетность по МСФО должна представляться наряду с бухгалтерской отчетностью по российскому законодательству. Новый Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» также не предусматривает освобождения от ведения российского учета.

На практике организации остается использовать один из трех основных вариантов учета (в зависимости от того, что более уместно): периодическая трансформация, параллельный учет или комплексный учет. Плюсы и минусы данных вариантов известны.

Значительной оптимизации работы бухгалтеров можно достичь именно в рамках комплексного учета, когда данные вводятся в систему один раз и с необходимыми модификациями учитываются в разных аналитических разрезах, достаточных для формирования отчетности для разных целей: МСФО, РСБУ и т.д.

Основная рекомендация: по мере возможности приближать российский учет к требованиям МСФО (тем более что российские стандарты постепенно перенимают нормы МСФО), чтобы сводить к минимуму различия, требующие корректировок. Так, невзирая на возможные различия с налоговым учетом, правильно будет пересмотреть российскую учетную политику, приближая ее по всем пунктам к учетной политике по МСФО, чтобы уже на этапе российского учета формировать данные,

## Нужно изучать МСФО

практически или полностью соответствующие МСФО.

Принципиально различия между российскими правилами учета и МСФО можно разделить на методологические (относительно легко устранимые) и системные (для устранения которых потребуются значительные реформы).

К методологическим различиям можно отнести: ограниченное применение методов оценки в российском учете, неиспользование доступной оперативной управленческой информации, сильное влияние традиционных методов учета.

Под системными отличиями российского учета от МСФО, которые вызывают наибольшие сложности, в первую очередь понимаются: несоблюдение принципа приоритета содержания перед формой при классификации и учете фактов хозяйственной деятельности, привязка используемых в учете концепций и терминов к гражданскому законодательству, которое уже не всегда способно с точностью отражать экономическую действительность.

### Что нужно сделать в 2012 году

Главная особенность отчетности по МСФО, которая и определяет организацию всего процесса, заключается в том, что отчетность представляет значительный объем комплексной информации об организации, которая должна собираться из разных источников и служб внутри организации. В процессе подготовки отчетности по МСФО информационно или организационно задействованы следующие службы и функции в организации:

- руководство;
- бухгалтерия;
- внутренний контроль;
- управленческий учет;
- налоговый учет;
- планирование;
- финансы;
- казначейство;
- технические, юридические, эксплуатационные службы.

В самом правильном варианте внедрение отчетности по МСФО приводит к интеграции учетной информационной системы в общую систему управления организацией.

Полезным управленческим инструментом является внутренний регламент, определяющий порядок взаимодействия служб при реализации учетно-отчетной

специфика МСФО заключается в том, что неподготовленный бухгалтер не сможет с ними работать в принципе. Здесь недопустим формальный, технократический подход, выполнение стандартов требует глубокого понимания сути МСФО, профессионального анализа ситуации, принятия взвешенных и ответственных решений, имеющих финансовые последствия для большого круга заинтересованных пользователей.

Для качественного освоения МСФО можно порекомендовать трехуровневую схему изучения, предполагающую на первом этапе – получение фундаментальных знаний по МСФО; на втором этапе – прохождение практического курса для отработки применения методик и правил учета по МСФО; в качестве третьего этапа – обучение на рабочем месте в процессе непосредственного применения стандартов.

Залогом эффективного изучения МСФО является выбор подходящей программы обучения по МСФО. Несмотря на то что большую часть информации в любом случае придется осваивать самостоятельно, обучение по специальной программе (или курсу) позволяет структурировать этот процесс, обеспечивая четкий временной график, выверенную программу и контрольные точки (экзамены). При прохождении программы возникает дополнительная мотивация на успех. Не лишним бывает и подтверждение прогресса значимыми дипломами (сертификатами).

функции (для отчетности по МСФО). В нем, в частности, устанавливаются: действующие службы и ответственные лица, их функции и ответственность, схема взаимодействия, документооборот и сроки предоставления информации.

Что касается непосредственного представления отчетности по МСФО за 2012 год, то нужно помнить: в отчетности по МСФО для всех числовых и описательных данных необходимо представлять сравнительную информацию, как минимум, за один предыдущий год (в некоторых случаях также необходимо представлять баланс на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов). Таким образом, в обязательной отчетности за 2012 год будет необходима информация, как минимум, еще и за 2011 год.

Для организаций, которые ранее не готовили отчетность по МСФО, ретроспективно составлять отчетность сразу за два года – 2012 и 2011 – будет крайне затруднительно. Помните, что Закон № 208-ФЗ отводит на подготовку отчетности 120 дней. За это время надо успеть сделать консолидацию всех компаний группы, провести аудит, а в некоторых случаях и оценку. К тому же в ряде случаев аудиторы чисто физически не смогут провести ряд необходимых проверочных процедур и будут вынуждены выдать по такой отчетности

заключение с оговорками, отрицательное заключение или отказаться от выражения мнения.


Рекомендуемым и наиболее правильным для таких организаций будет являться следующий порядок действий:

- 1) перейти на МСФО (в терминах IFRS 1) с 1 января 2011 года;
- 2) принять учетную политику по МСФО и применить уместные методы, предусмотренные IFRS 1;
- 3) при необходимости провести оценку по состоянию на 1 января 2011 года;
- 4) составить за 2011 год предварительную финансовую отчетность (в качестве сравнительной информации для отчетности за 2012 год), провести ее аудит.

Далее за 2012 год составить отчетность на основе уже наработанных методик, приложив имеющуюся сравнительную информацию за 2011 год, провести ее

аудит. Крупным компаниям необходимо уделить особое внимание внедрению методик быстрого закрытия года, для того чтобы уложиться в отведенные сроки.

Если организация в отчетности за 2012 год не представит сравнительной информации, это неминуемо приведет к тому, что по результатам аудита в отношении этой отчетности будет выдано заключение с оговорками, отрицательное заключение или отказ от выражения мнения.

С точки зрения эффективности, времени и соотношения выгод и затрат, при подготовке к переходу на МСФО совсем не лишним будет использование (наряду со штатными сотрудниками) квалифицированной помощи внешних консультантов по МСФО, имеющих наработанный опыт, готовых предложить организации выверенные решения и распространить лучшую практику. 



**ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ  
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ**



**International  
Federation  
of Accountants**

**Уважаемые коллеги!**

**Приглашаем вас прослушать обновленный продвинутый курс  
повышения квалификации с возможностью получения  
дополнительного аттестата по МСФО!**

ИПБ России предлагает вам прослушать **ОБНОВЛЕННЫЙ** продвинутый курс повышения квалификации «Международные стандарты финансовой отчетности». По окончании спецкурса слушателям будут выданы два сертификата по 40 часов, идущих в зачет обязательного ежегодного повышения квалификации. Кроме того, у слушателей появится возможность получить дополнительный аттестат по специализации «Профессиональный бухгалтер по МСФО».

Семинары проходят каждый месяц по адресу: **г. Москва, ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3**, помещение НП «ИПБ России» (м. «Пушкинская», «Тверская»). Время проведения: **с 18<sup>00</sup> до 21<sup>00</sup>**

Чтобы принять участие в любом семинаре, необходимо заполнить на сайте ИПБ России заявку участника по выбранному спецкурсу (с указанием желаемой даты обучения) и отправить по электронной почте **[nalog@ipbr.org](mailto:nalog@ipbr.org)**.

**Для абонентов ТАКСКОМ предусмотрены скидки.**

**Подробная информация и заявка участника: по телефону (495) 720-54-55 (информационный отдел), на сайте [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org) (на главной странице)**

## Измените себя к лучшему



### МЕДИЦИНСКИЙ ЦЕНТР «АВАНГАРД» ШИРОКО ИСПОЛЬЗУЕТ В СТОМАТОЛОГИИ САМЫЕ СОВРЕМЕННЫЕ ЦИФРОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

- › Потребуется всего 2 часа,  
чтобы на автоматической линии  
изготовить и сразу установить коронку,  
которая по форме и цвету  
полностью соответствует вашим зубам!

Врачи-стоматологи центра «АВАНГАРД» акцентируют свою работу не только на комплексном лечении зубов, но и на их красоте. Вопрос, как будет выглядеть пациент, становится сегодня все более актуальным. Широкое применение керамических накладок на зубы (виниров) обеспечивает улучшение их цвета и формы.

- › НАША КЛИНИКА ВЗЯЛА КУРС НА ПОЛНУЮ ОЦИФРОВКУ  
ВСЕГО ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ПРОЦЕССА

#### ВНИМАНИЕ!

Для наших друзей из ИПБ Московского региона предусмотрены специальные условия обслуживания. Только не забудьте этот журнал или членский билет, чтобы мы вас узнали.

Получить консультацию и записаться на прием можно  
по телефону 778-47-04 или e-mail: [avangard.ooo@mail.ru](mailto:avangard.ooo@mail.ru).  
Клиника находится на Чистопрудном бульваре, 25.



**Руководитель  
творческой мастерской  
Денис Винокуров**

## СОБИРАЕТЕСЬ ИЗМЕНИТЬ ДИЗАЙН КВАРТИРЫ? СОЗДАЙТЕ ПРОЕКТ САМИ!

**Семинары «Технологии дизайна»  
позволят вам в краткие сроки  
из пестрого разнообразия  
материалов сложить прекрасную  
картину вашего дома.**

### **Немного энергии – и все получится!**

Главный секрет красивого и удобного дома – гармония между его обитателями и окружающим миром.

Свой дом успокаивает, оберегает нас. В уютной квартире душевные невзгоды гаснут. Истинное удовлетворение достигается кропотливым трудом, но оно не проходит за один день, удовлетворение от гармоничного интерьера остается на долгие годы.

Часть решений мы принимаем интуитивно: спонтанная покупка нового коврика для входной двери может подарить гораздо больше положительных эмоций, чем мы можем себе

представить. Вернувшись на следующий день домой, мы снова вспомним свои вчерашние ощущения, потешный коврик у двери подарит нам радость снова.

Если такая маленькая деталь может вызывать столько положительных эмоций, то взгляд на красивый и удобный дом способен повлиять на общее течение жизни, направить ее в нужное русло, добавить ярких красок.

Обустройство спальни, гостиной, ванной дарит истинное удовлетворение не только обитателям дома, но и близким людям, гостям хозяев.

Листая журналы, посещая выставки, мы обращаем внимание на те или иные интерьерные решения, красивую мебель, посуду, текстиль. Как правило, мы можем сказать определенно, что нам близко, а что чуждо.

За деньги можно купить вещь, но нельзя купить уют. Основной принцип любого искусства – взаимосвязь.



Мир дизайна интерьера удивителен проявлением человека в среде, диалогом среды и человека, тихим разговором, полным образов и метафор.

**Цель серии семинаров «ТЕХНОЛОГИИ ДИЗАЙНА» состоит в том, чтобы научить людей ориентироваться в мире интерьерного дизайна и превратиться из робких наблюдателей в полноправных авторов своих проектов.**

**Семинары «Технологии дизайна» состоят из теоретических и практических занятий в центре Москвы.**

*Теоретическая часть:*

1. Семинар «Дизайн как средство организации пространства»  
*(Определение индивидуальных заданий на весь цикл обучения. Подготовка к финальному проекту)*
2. Семинар «Краткая история стилей»  
*(Развитие стилей. Показ подборки слайдов исторических памятников)*
3. Семинар «Планирование интерьера»  
*(Анализ исходного пространства. Определение задач модернизации. Функциональность)*
4. Семинар «Проектные решения»  
*(Проектирование потолков, полов, стен. Встроенные шкафы. Устройство гардеробной комнаты)*

5. Семинар «Проектная экономия»  
*(Как и на чем следует экономить, а на чем не следует экономить. Требования к строительным материалам)*

6. Семинар «Этапы строительства»  
*(Демонтаж. Черновые работы. Временные рамки. Отделка помещения)*

7. Семинар «Цвет в интерьере»  
*(Обсуждение дополнительной роли цвета в материале: текстиль, декор, свет, краска, текстура)*

8. Семинар «Функциональная кухня»

9. Семинар «Просторная ванная»

10. Семинар «Освещение»  
*(Функции света: освещение, декоративная, точечная подсветка)*

11. Семинар «Декорирование интерьера, рисование»

После завершения занятий теоретической части слушатели переходят к практической реализации своих проектов. Формат обучения: творческая мастерская.

**Контактные телефоны:**  
**консультации – 915 430-15-72;**  
**подробная информация**  
**8 (495) 720-54-55 (информационный отдел)**  
**с 10 до 18 часов, кроме выходных.**

# Пришла весна! Опять без дачи? А мы строим круглый год!



КАРКАСНЫЕ ДОМА И КОТТЕДЖИ

ВОЗВОДИМ ДОМА  
ВАШЕЙ  
МЕЧТЫ



## КАНАДСКАЯ каркасно-панельная ТЕХНОЛОГИЯ СТРОИТЕЛЬСТВА ЗАГОРОДНЫХ ДАЧ И КОТТЕДЖЕЙ

Комплектация дома по варианту «Комфорт»  
(стоимость 1 м<sup>2</sup> – 9900 рублей)

- Комплект для наружных стен
- Комплект для внутренних перегородок
- Комплекты цокольного и потолочного перекрытия
- Силовые несущие конструкции
- Пол черновой – доска обрезная 40 мм
- Комплект для крыши – мауэрлат, стропила 150x50 мм, подкосы, обрешетка, гидроизоляция  
В мансардных домах – утеплитель для кровли
- Входная металлическая дверь
- Монтажный материал – металлические пластины, гвозди, шурупы, болты, монтажная пена, герметик
- Кровельный материал – металлочерепица
- Подшивка свесов крыши – пластик
- Комплект окон пластиковых КВЕ 58 мм, двухкамерный стеклопакет
- Металлический каркас лестницы – для 2-х этажных домов
- Комплект для отделки фасада – сайдинг виниловый или фактурная штукатурка, краска и рейки фахверх, искусственный камень
- Комплект для внутренней отделки – гипсокартонный лист или вагонка класс С
- Комплект электрики – провода медные
- Комплект сантехники – трубы для воды и канализации (полипропилен)

Действительным членам ИПБ Московского региона  
предоставляются льготные условия!

По всем интересующим вопросам обращайтесь в компанию «1-ДСК»:

Телефон горячей линии 8 (916) 400-36-32

Сайт: [www.1-dsk.ru](http://www.1-dsk.ru)

