

## Комментарии экспертов по сложным вопросам бухгалтерской отчетности\*



## Содержание:

Годовая отчетность  
2014События после  
отчетной даты

Признание скидок

Оценка задолженности  
при коммерческом  
кредите

Денежные эквиваленты

Незарегистрированный  
вклад в уставный  
капитал

Применение ПБУ 2/2008

Расходы «за счет  
фондов»

## Годовая отчетность 2014



Письмо Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027  
«Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудито-  
рам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчет-  
ности организаций за 2014 год» (далее – Рекомендации)<sup>1</sup>

## События после отчетной даты

«В соответствии с ФПСАД № 10 аудитору следует принимать во внима-  
ние влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение благо-  
приятных и неблагоприятных событий, произошедших после отчетной даты.  
Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных над-  
лежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место  
до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать  
внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней  
информации, были установлены».

## Комментарий

Применение приведенных норм аудиторских стандартов мо-  
жет потребовать от аудируемой организации корректировки (пере-  
смотра) представленной пользователям (например, в налоговую  
инспекцию и органы статистики) бухгалтерской отчетности и ее  
повторного подписания.

Такое же требование содержит п.12 ПБУ 7/98, предусматрива-  
ющий информирование пользователей отчетности о существен-  
ных событиях, произошедших в период между подписанием отчет-  
ности и ее утверждением. То, что информирование производится  
путем представления пересмотренной бухгалтерской отчетности,  
следует из совокупности п.7 ПБУ 1/2008, и п.8 ПБУ 22/2010, кото-  
рый регулирует сходную (аналогичную) ситуацию.

Это сходство (аналогия) с ситуацией отражения событий по-  
сле подписания отчетности состоит в наличии (выявлении) об-  
стоятельств, которые влияют на отчетность и о которых должны  
быть проинформированы пользователи отчетности. Отметим, что  
в числе примеров событий после отчетной даты в п.1 Приложе-

<sup>1</sup> В настоящем выпуске комментируется только указанное письмо, поэтому  
далее его реквизиты не повторяются.

\* Комментарии содержат мнение компании и не могут рассматриваться как консультация.

Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.

ния к ПБУ 7/98 указывается обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

**Выводы:** из положений не только аудиторских, но и бухгалтерских стандартов следует, что все существенные для бухгалтерской отчетности события, произошедшие или выявленные до даты подписания аудиторского заключения, предшествующей дате утверждения отчетности, должны быть отражены в ней, независимо от того, являются ли они в данном конкретном случае событиями после отчетной даты согласно ПБУ 7/98.

Если такие события произошли или выявлены после фактического подписания отчетности руководителем организации, то такая отчетность подлежит уточнению (пересмотру) и повторному подписанию.

## Признание скидок

*«Согласно ПБУ 9/99 выручка определяется с учетом всех скидок, предоставленных организацией согласно договору.»*

*Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление покупателю (заказчику) скидки при соблюдении им определенных договором условий, то продавец признает выручку по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки. При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).»*

*Согласно ПБУ 10/99 расходы определяются с учетом всех скидок, предоставленных организации согласно договору.»*

*Исходя из этого, если договором предусмотрено предоставление продавцом покупателю (заказчику) скидки, то покупатель (заказчик) признает расходы по такому договору в сумме за вычетом предусмотренной договором скидки (за исключением случая, когда покупатель (заказчик) не способен (или не намерен) соблюдать условия получения скидки). При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).»*

## Комментарий

В приведенных нормах ПБУ речь идет об отражении уже фактически примененных скидок (причастие совершенного вида «предоставленных»). Поэтому главной проблемой, которую в связи с этим обсуждали до недавнего времени специалисты, было отражение в отчетности

текущего года ретроспективных скидок по товарам (работам, услугам), проданным в прошлом году, отчетность за которой уже утверждена

В Рекомендациях предлагается отражать выручку и стоимость приобретенного за вычетом только еще предусмотренных договором скидок, то есть признавать последние перспективно, исходя из допущения об обычно высокой вероятности наступления условий предоставления и получения скидок, поскольку они заведомо выгодны и продавцу, и покупателю. При этом об оценке этой вероятности говорится только применительно к покупателю.

Указание на одинаковый учет всех форм скидок призвано напомнить о приоритете экономического содержания (уменьшение доходов продавца и расходов покупателя при любых скидках) перед правовой формой – способом предоставления скидок (п.6 ПБУ 1/2008).

**Выводы:** если организация решит следовать рекомендациям Минфина, то вероятность выполнения условий предоставления скидок должны оценивать обе стороны договора. В неблагоприятной экономической ситуации, отличающейся от обычных условий экономической деятельности, о чем тоже напомнил Минфин, вероятность наступления условий предоставления/получения скидок следует оценивать более пессимистично, чем обычно.

**При любом варианте для отражения скидок в бухгалтерском учете и отчетности не имеют значения:**

- вид товаров (продовольственные или непродовольственные);
- положения налогового законодательства.

## Оценка задолженности при коммерческом кредите

*«ПБУ 15/2008 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете информации, среди прочего, о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным коммерческим кредитам.»*

*Учитывая это, при приобретении аудируемым лицом актива на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде рассрочки платежа, задолженность аудируемого лица отражается в сумме, не включающей увеличение оплаты за рассрочку (отсрочку) платежа. Указанное увеличение оплаты, являясь по экономической содержанию процентами, причитающимися к оплате заимодавцу (кредитору), признается в бухгалтерском учете равномерно до конца периода рассрочки в порядке, предусмотренном ПБУ 15/2008 (в том числе в части*

\* Комментарии содержат мнение компании и не могут рассматриваться как консультация.

Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.

включения соответствующих расходов в стоимость инвестиционного актива)».

### Комментарий

С позиций традиционного подхода к ПБУ 15/2008, ссылка на него в данном случае несколько искусственная, поскольку обычно упоминаемыми в нем «процентами, причитающимися к оплате заимодавцу (кредитору)» понимаются проценты, прямо предусмотренные кредитным договором или договором займа, в том числе договором коммерческого кредита, а также по векселю или облигации, то есть юридически установленные.

Согласно п.6.1 и 6.2 ПБУ 10/99 величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором, а при оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности. То же самое применительно к доходам сказано в п.6.1 и 6.2 ПБУ 9/99.

При этом вывод об исключении из суммы кредиторской задолженности части номинальной цены договора, являющейся по своему экономическому содержанию (но не юридически) процентами за отсрочку (рассрочку) оплаты, для ее равномерного признания в расходах в течение срока отсрочки (рассрочки) не вытекает ни из указанных положений, ни из норм ПБУ 15/2008, которое упоминает Минфин.

**Выводы:** если организация, совершающая на условиях коммерческого кредита не только приобретения, но и продажи, решит применять предложенный в Рекомендациях порядок учета, она должна будет делать это и в части доходов, то есть отражать выручку, подлежащую получению по договорам формально беспроцентного коммерческого кредита, в сумме, уменьшенной на часть номинальной цены договора, являющейся по своему экономическому содержанию процентами, уплачиваемыми за отсрочку (рассрочку) оплаты, признавая эту часть в доходах равномерно в течение срока отсрочки (рассрочки).

### Денежные эквиваленты

*«Исходя из пункта 5 ПБУ 23/2011 высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости, являются денежными эквивалентами. В бухгалтерском балансе денежные эквиваленты отражаются в группе статей «Денежные средства и денежные эквиваленты».*

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

### Комментарий

При признании финансовых вложений денежными эквивалентами информация о направлении денежных средств на приобретение таких финансовых вложений и возврате денежных средств при погашении таких финансовых вложений не отражается в отчете о движении денежных средств (подп. «а» и «б» п.6 ПБУ 23/2011).

Отражая долгосрочные депозиты и займы с правом их досрочного востребования в составе финансовых вложений, а не денежных средств и денежных эквивалентов, организация ухудшает рассчитываемые по данным баланса финансовые коэффициенты (ликвидности и др.).

Оборотной стороной предложенного в Рекомендациях порядка учета может явиться проблема отражения в балансе заемщика задолженности по займу, в том числе облигационному, полученному на срок более года от отчетной даты, но содержащему условие о возможности досрочного востребования его заимодавцем (досрочного предъявление облигаций к выкупу или погашению).

Представляется целесообразным при решении указанных вопросов последовательно руководствоваться требованием осмотрительности (п.6 ПБУ 1/2008), исходя из того, что в части представления в отчетности активов и обязательств по срокам осмотрительность состоит в большей готовности к признанию активов – долгосрочными, а обязательств – краткосрочными.

**Выводы:** квалификации депозитов и займов сроком более трех месяцев с условием досроч-

\* Комментарии содержат мнение компании и не могут рассматриваться как консультация.

Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.

ного востребования в качестве финансовых вложений или денежных эквивалентов может определяться учетной политикой организации. Первый вариант является более консервативным, в том числе с точки зрения показателей ликвидности баланса, второй – допускается ПБУ 23/2010 и комментируемыми Рекомендациями.

Номинально долгосрочную кредиторскую задолженность по займу, в том числе облигационному, содержащему условие о возможности досрочного востребования его заимодавцем (досрочного предъявление облигаций к выкупу или погашению) более корректно отражать в балансе в составе краткосрочных, а не долгосрочных обязательств.

Если же существует документально подтвержденное намерение организации и экономическая возможность повторного размещения досрочно выкупленных облигаций в рамках отчетного года по номинальной стоимости, то срок кредиторской задолженности по таким облигациям может определяться учетной политикой организации.

## Незарегистрированный вклад в уставный капитал

*«Согласно ПБУ 19/02 активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений при одновременном выполнении условий, предусмотренных пунктом 2 данного Положения.*

*Учитывая это, информация о сумме денежных средств, перечисленных аудируемым лицом в счет вклада в уставный капитал другой организации, до государственной регистрации соответствующих изменений учредительных документов отражается в бухгалтерском балансе как финансовые вложения.*

*Исходя из ПБУ 9/99 вклады участников (собственников имущества) не являются доходами хозяйственного общества.*

*Учитывая это, а также исходя из Инструкции по применению Плана счетов, в бухгалтерском учете хозяйственного общества стоимость полученных от акционеров или участников денежных средств и иного имущества в связи с увеличением размера уставного капитала общества (до регистрации соответствующих изменений учредительных документов) показывается по отдельной статье в разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса».*

## Комментарий

Возможно, применительно к организации – инвестору Минфин России исходит, в частности, из того, что вследствие, как правило, высокой вероятности государственной регистрации фак-

тических изменений уставного капитала в достаточно короткий установленный срок такая регистрация произойдет до подписания бухгалтерской отчетности, что позволит считать ее событием после отчетной даты, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность (п.5, 9 ПБУ 7/98).

Следует иметь в виду, что согласно установленному порядку зачисления ценных бумаг, размещаемых путем подписки, на лицевой счет или счет депо лица, заключившего договор об их приобретении, у организации на отчетную дату еще может не быть документального подтверждения прав на ценные бумаги, в частности, при размещении их эмитентом через брокера (п.21.19, 23.12, раздел «Б» приложения 18 к Стандартам эмиссии ценных бумаг и порядку государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, государственной регистрации отчетов об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг, утвержденных Положением Банка России от 11.08.2014 № 428-П).

**Выводы:** применяя предложенный в Рекомендациях способ учета, следует принимать во внимание, что вклад в уставный капитал акционерного общества удостоверяются не только внутренними документами общества и государственной регистрацией изменений в учредительных документах, но и регистрацией прав на ценную бумагу (акции), без которой нельзя говорить о выполнении условий признания финансовых вложений, установленных п.2 ПБУ 19/02.

## Применение ПБУ 2/2008

*«Согласно пункту 17 ПБУ 2/2008 способ «по мере готовности» предусматривает, что выручка по договору и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ по договору на отчетную дату и признаются в отчете о финансовых результатах в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы независимо от того, должны или не должны они предъявляться к оплате заказчику до полного завершения работ по договору (этапа работ, предусмотренного договором).*

*Учитывая это, в случае когда в договоре строительного подряда выделены этапы работ, выручка по*

\* Комментарии содержат мнение компании и не могут рассматриваться как консультация.

Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.

такому договору признается как по завершенным, так и по не завершенным и не принятым заказчиком на отчетную дату этапам».

## Комментарий

Наличие в договоре подряда выделенных этапов не избавляет подрядчика от необходимости рассчитывать выручку по незавершенным этапам «по мере готовности». Этим бухгалтерский учет договоров подряда отличается от порядка налогового учета доходов по договорам с длительным технологическим циклом. Там наличие в таком договоре хотя бы одного этапа позволяет не определять доходы на конец отчетного (налогового) периода расчетным способом (п.1 ст.271 НК РФ).

**Выводы:** из комментируемых Рекомендаций лишний раз следует, что неправомерным будет сближение бухгалтерского и налогового учета длительных договоров строительного подряда за счет нарушения правил бухгалтерского учета, оправдываемого ссылками на требование его рациональности.

## Расходы «за счет фондов»

*«В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).*

*Расходы признаются в том отчетном периоде, когда они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни). ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимость от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения (фондов развития производства, фондов потребления и иных аналогичных фондов) и периода (времени) их формирования».*

## Комментарий

В очередной раз подтверждено, что решение тех или иных органов организации произвести некие расходы за счет нераспределенной прибыли или созданных за счет ее фондов (благотворительность, социальные выплаты, премии работникам и т.д.) ни в коей мере не дает оснований для отнесения этих расходов на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с уменьшением данных соответствующей статьи в балансе вместо отражения любых расходов, как это предписывает ПБУ 10/99, по счетам учета расходов и в отчете о финансовых результатах. Более прямо об этом было сказано в Рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2005 и 2006 годы (письма Минфина России от 12.01.2006 N 07-05-06/2 и от 19.12.2006 № 07-05-06/302), а в более позднее время – в п.16, 17 письма Минфина России № ПЗ-7/2011 и п.16, 18 Информации Минфина России № ПЗ-8/2011.

**Выводы:** неправомерным будет откладывать отражение на счетах учета расходов и в отчете о финансовых результатах расходов, которые решено произвести за счет нераспределенной прибыли или созданных за счет ее фондов, до накопления соответствующих сумм этих источников.

## ENERGY EC CONSULTING

Energy Consulting — российская консалтинговая группа, оказывающая широкий спектр профессиональных услуг в области аудита отчетности по российским и международным стандартам, бухгалтерского, налогового и правового консалтинга, due diligence, оценки, стоимостного консультирования, а также управленческого консалтинга и информационных технологий.

Аудиторский дивизион Группы, основанной в 2001 году, объединяет компанию Energy Consulting/Audit, специализирующуюся на аудиторских услугах и сопутствующем консалтинге, и «БАЛТ-АУДИТ-ЭКСПЕРТ», ведущую аудиторско-консалтинговую компанию Северо-Запада России.

Energy Consulting является главным партнером (Principal Firm) в России международной аудиторской сети HLB International, а также входит в HLB Russian Group, объединение независимых компаний-членов HLB в России. По данным «Эксперт РА» за 2013 год, HLB Russian Group занимает 4-е место в списке крупнейших аудиторско-консалтинговых групп страны.

### Офис в Москве

ул.Павловская, 7  
Тел.: +7 (495) 980-9081  
Факс: +7 (495) 980-9082  
E-mail: info@ec-group.ru  
[www.ec-group.ru](http://www.ec-group.ru)

### Офис в Санкт-Петербурге

Московский проспект, 19  
Тел.: +7 (812) 327-55-39  
Факс: +7 (812) 713-01-12  
E-mail: info@bae.ru  
[www.bae.ru](http://www.bae.ru)

\* Комментарии содержат мнение компании и не могут рассматриваться как консультация.

Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.