

УЧЕТ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РЕЗЕРВОВ

ACCOUNTING FOR ESTIMATED LIABILITIES AND RESERVES

Аннотация: в статье рассматриваются вопросы оценки и отражения в бухгалтерском учете и отчетности оценочных резервов и обязательств с учетом требований нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета.

Annotation: in clause questions of an estimation and reflection in book keeping and the reporting of estimated reserves and obligations in view of requirements of standard and-legal certificates in the field of book keeping are observed in this article.

Ключевые слова: резервы, обязательства, финансовые вложения, сомнительный долг, запасы, ремонт основных средств, временные разницы.

Key words: reserves, obligations, financial investments, a doubtful duty, stocks, liabilities maintenance, time differences.

Совершенствование системы нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, обусловленное сближением российских стандартов с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности, затронуло порядок формирования и отражения в учете оценочных резервов и обязательств.

Четкого определения понятия оценочных резервов в нормативных документах по бухгалтерскому учету не содержится. Согласно п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 6.05.1999 № 33н оценочные резервы, создаются в соответствии с правилами бухгалтерского учета, формируются на контрарных счетах бухгалтерского учета и корректируют балансовую стоимость активов. К их числу относятся:

- резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов;
- резервы под обесценение финансовых вложений;
- резервы по сомнительным долгам.

В отношении вышеперечисленных резервов требования Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 13.12.2010 № 167н не

применяются (п. 2 ПБУ 8/2010). Они не имеют ничего общего с резервами в виде оценочных обязательств, признаваемых в бухгалтерском учете согласно ПБУ 8/2010.

Субъекты малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) вправе не отражать оценочные обязательства и не создавать резервы предстоящих расходов в бухгалтерском учете (п. 11 Информации Минфина России № ПЗ-3/2010 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства»).

Рассмотрим порядок определения величины оценочных резервов.

Создание резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов предусмотрено п. 25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Он формируется по материально-производственным запасам, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая их рыночная стоимость снизилась. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Резерв создается по каждой единице запасов, принятой в бухгалтерском учете. Его, на наш взгляд, следует формировать только по готовой продукции и товарам, поскольку по этим видам запасов можно подтвердить текущую рыночную стоимость. Исчислить влияние снижения стоимости сырья и материалов на возможную рыночную стоимость готовой продукции без тщательного анализа очень сложно. Поэтому формировать резерв под снижение их стоимости не целесообразно. Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. [1]

Образование данного резерва оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Он создается только в бухгалтерском учете. Налоговым законодательством создание данного резерва не предусмотрено. Различия в порядке формирования данного резерва в бухгалтерском и налоговом учете обуславливают возникновения временных разниц, которые учитываются в бухгалтерском учете в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02. Возникновение вычитаемых временных разниц обязывает в бухгалтерском учете начислить отложенный налоговый актив:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Величина резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов относится к категории оценочного значения и может изменяться. Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 06.10.2008 № 106н, изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Таким образом, в следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым был образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается. В учете делается обратная запись:

Дебет счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

В этот момент, признанный ранее отложенный налоговый актив будет погашаться (п. 17 ПБУ 18/02):

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы».

В бухгалтерском балансе стоимость материально-производственных запасов отражаются за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Важным моментом в управлении рисками от вложения в ценные бумаги является создание резервов под обесценение финансовых вложений, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02.

Существуют различные подходы к созданию резервов под обесценение финансовых вложений относительно ценных бумаг, рыночная стоимость которых определяется на организованном рынке, и ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

Согласно п. 20 ПБУ 19/2002 финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражают в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату без создания резерва под обесценение ценных бумаг. Указанную корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквар-

тально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты организации в составе прочих доходов и расходов.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (которые не обращаются на ОРЦБ), подлежат отражению в бухгалтерском учете на отчетную дату по первоначальной стоимости. По таким финансовым вложениям организация обязана проводить проверку на обесценение. Данная проверка проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения финансовых вложений. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Результаты проверки должны быть подтверждены. Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под их обесценение на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений (п. 38 ПБУ 19/02).

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности (п. 37 ПБУ 19/2002).

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

На сумму создаваемых резервов делается запись:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

В налоговом учете резерв под обесценение ценных бумаг могут создавать только профессиональные участники рынка ценных бумаг (п. 10 ст. 270 и ст. 300 НК РФ). У остальных хозяйствующих субъектов в бухгалтерском учете возникает вычитаемая временная разница, которая обуславливает начисление отложенного налогового актива.

В случае повышения стоимости финансовых вложений резерв уменьшается. Сумма такого уменьшения включается в прочие доходы:

Дебет счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

При этом уменьшается и ранее начисленная величина отложенного налогового актива в части резерва под обесценение ценных бумаг.

Если у организации есть сомнительная дебиторская задолженность любого вида, а не только по расчетам за продукцию, работы, услуги, то она обязана создать резерв сомнительных долгов. Создание данного резерва в бухгалтерском учете с 2011 г. стало обязанностью организаций, а в налоговом является правом.

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н сомнительной, считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Как видно, сомнительной можно признать и задолженность, срок погашения которой еще не наступил, но есть основания полагать, что она все же не будет погашена в срок. К примеру, если должник пропал либо другим своим кредиторам он не платит, то у организации есть основания для создания резерва даже по непросроченным долгам.

Определять, является ли конкретный долг сомнительным, должна сама организация. Для этого целесообразно разработать соответствующий регламент, являющийся частью учетной политики, принятой для целей бухгалтерского учета.

Величина резерва исчисляется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. При этом проводить инвентаризацию дебиторской задолженности для создания резерва не обязательно. Она проводится в обязательном порядке перед составлением годовой отчетности.

Сумма резерва относится на финансовые результаты организации:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Если в отношении просроченной дебиторской задолженности на отчетную дату имеется уверенность в погашении, то резерв по данному долгу не создается (Письмо Министерства финансов РФ от 27.01.2012 № 07-02-18/01).

В случае уплаты должником суммы долга по задолженности, по которой ранее был создан резерв, он восстанавливается в части погашенной дебиторской задолженности:

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

При списании соответствующих сумм следует руководствоваться положениями Гражданского кодекса РФ. Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, то есть в случаях, когда:

- истек установленный срок исковой давности в соответствии с Гражданским кодексом РФ;

- обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения в соответствии со ст. 416 ГК РФ;

- обязательство прекращено на основании акта государственного органа (закона, указа, постановления, распоряжения и т.п.) в соответствии с гражданским законодательством (ст. 417 ГК РФ);

- обязательство прекращено в связи со смертью должника или ликвидацией юридического лица в соответствии с гражданским законодательством (ст. ст. 418, 419 ГК РФ).

Списание безнадежного долга, ранее признанного в учете сомнительным, по которому был сформирован резерв, производится на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации, оформляется записью:

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Безнадежный долг в сумме, превышающей резерв, созданный по данной задолженности, относится на финансовые результаты организации:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам:

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

В бухгалтерском балансе резерв по сомнительным долгам отдельно не показывается. Как и иные оценочные резервы, он корректирует стоимость самих сомнительных долгов.

В налоговом учете порядок создания резервов не привязан к оценочным значениям. Он создается только по просроченной задолженности, возникшей в связи с отгрузкой товаров, работ или услуг, и лишь на основании проведенной инвентаризации. Размер задолженности определяется с учетом НДС.

Согласно ст. 266 Налогового кодекса РФ сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности. Проводить инвентаризацию дебиторской задолженности, оформлять документы и списывать задолженность необходимо своевременно. Позже указанные суммы могут быть не признаны в налоговом учете. Если у организации отсутствовала прибыль в периоде, в котором предполагалась списание задолженности, то воспользоваться нормами ст. 54 Налогового кодекса РФ она не сможет. А если с такого момента прошло уже 3 года, то уточнить обязательства по налогу на прибыль будет невозможно. Данные суммы будут «потеряны» для налогообложения навсегда.

Из дебиторской задолженности необходимо выделить те долги, которые являются сомнительными согласно п. 1 ст. 266 Налогового кодекса РФ. Именно они будут участвовать в формировании резерва. В налоговом учете он исчисляется следующим образом:

- 1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) в сумму резерва включаются 50% от суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- 3) сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Сумма создаваемого резерва не может превышать 10 процентов от выручки отчетного периода, определяемой в соответствии со ст. 249 Налогового кодекса РФ. Если следовать разъяснениям Министерства финансов РФ, изложенным в письме от 12.11.2009 № 03-03-06/1/745, то организация может установить любой другой размер процентов от выручки, но не более 10%, закрепив это в учетной политике.

При этом следует учитывать, что просроченная и необеспеченная дебиторская задолженность при наличии у хозяйствующего субъекта просроченной кредиторской задолженности перед тем же контрагентом по разным договорам не может быть признана сомнительным долгом. Налогоплательщик вправе сформировать резерв по сомнительным долгам в той части дебиторской задолженности, которая превышает сумму его кредиторской задолженности перед тем же контрагентом (Письма Министерства финансов России

от 21.09.2011 № 03-03-06/1/579 и от 06.08.2010 № 03-03-06/1/528).

Величина резерва по просроченной дебиторской задолженности определяется без его уменьшения на суммы авансов, полученных от заказчика по другим заданиям договора (Письмо Министерства финансов России от 16.03.2010 № 03-03-06/1/142).

Подводя итог, следует отметить, что п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, который регламентирует порядок создания резерва в бухгалтерском учете, в отличие от ст. 266 Налогового кодекса РФ, не предусматривает ограничений ни по величине создаваемого резерва, ни по сроку возникновения сомнительного долга.

Из-за различий в порядке создания резерва в бухгалтерском и налоговом учете неизбежно возникают разницы, обусловленные Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

Так как нормативными актами по бухгалтерскому учету методика исчисления резерва и периодичность его создания не регламентированы, в учетной политике по бухгалтерскому учету рекомендуется прописать не только решение о создании резерва, но и методику и периодичность его создания, такую же, как и в налоговом учете, что позволит нивелировать различия в учете.

Традиционно создаваемый в бухгалтерском учете резерв расходов на ремонт основных средств стал исключительно налоговым резервом. В бухгалтерском учете данный резерв не формируется в связи с тем, что с 2011 г. исключены п. 72 из Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и п. 69 из Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, предусматривающие формирование данного резерва. Обычный ремонт основных средств не относится к обязательствам организации, поэтому и резерв под него не создается. Как оценочное обязательство его учесть нельзя. А иных оснований для его создания в бухгалтерском учете больше нет. В Положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 прямо указано, что оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается.

В налоговом учете его могут создавать организации, проработавшие более 3 лет и закрепившие в учетной политике решение о создании резерва. Отчисления в резерв учитываются как прочие расходы.

Резерв может состоять из двух частей:

- из отчислений на текущий и недорогой ремонт;
- из отчислений на особо дорогие и сложные виды капремонта, средства на которые надо копить больше года.

Порядок формирования и использования этих частей различен. Однако Президиум ВАС РФ еще в 2005 г. указал в своем Постановлении от 05.04.2005 № 14184/04, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает создание резерва на конкретный вид ремонта основных средств. Министерство финансов РФ придерживается такого же подхода (Письма Министерства финансов России от 19.07.2006 № 03-03-04/1/588, от 20.06.2005 № 03-03-04/1/8, от 03.03.2005 № 03-03-01-04/1/85).

Налоговым кодексом РФ не установлены критерии, по которым тот или иной вид ремонта может быть отнесен к особо сложным или дорогим. Во избежание разногласий с налоговыми органами в трактовке этого понятия целесообразно разработать эти критерии и отразить их в учетной политике организации.

В соответствии с п. 2 ст. 324 Налогового кодекса РФ при определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на текущий и недорогой ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. Предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Затраты на ремонт списываются только за счет созданного резерва. В случае, если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

Если организация платит налог на прибыль ежемесячно, то сумму отчислений в резерв, которая ежемесячно уменьшает налогооблагаемую прибыль, рассчитывают следующим образом:

$$\boxed{\text{Ежемесячная сумма отчислений в резерв}} = \boxed{\text{Общая сумма планируемых расходов по смете}} : 12.$$

Если организация платит налог на прибыль ежеквартально, то сумму отчислений в резерв, уменьшающую налогооблагаемую прибыль в конце каждого квартала, рассчитывают следующим образом:

$$\boxed{\text{Ежеквартальная сумма отчислений в резерв}} = \boxed{\text{Общая сумма планируемых расходов по смете}} : 4.$$

Среднюю сумму расходов на ремонт рассчитывают так:

$$\boxed{\text{Средняя сумма расходов на ремонт}} = \boxed{\text{Фактические расходы на ремонт за три последних года}} : 3.$$

Вновь созданные организации в первые годы деятельности не располагает необходимой информацией для определения норматива отчислений в резерв предстоящих расходов, так как отсутствуют данные о расходах на ремонт за последние три года.

Руководствуясь п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств в размере фактических затрат этими организациями относятся к прочим и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более чем одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта, при условии что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Резерв на оплату особо сложных и дорогих видов ремонта создают в том же порядке, что и резерв на оплату обычного ремонта основных средств. При этом сумма такого резерва не ограничена.

Сумма резерва равна планируемым расходам (расходам по смете), которые по графику приходятся на каждый налоговый период (год).

Если организация платит налог на прибыль ежемесячно, то сумма отчислений в этот резерв, уменьшающая налогооблагаемую прибыль в конце каждого месяца, рассчитывается следующим образом:

$$\boxed{\text{Ежемесячная сумма отчислений в резерв}} = \boxed{\text{Общая сумма планируемых расходов по смете}} : \boxed{\text{Количество лет, между которым происходит ремонт}} : 12.$$

Если организация платит налог на прибыль ежеквартально, то сумму отчислений в резерв, учитываемая в целях налогообложения в конце квартала рассчитывают так:

$$\boxed{\text{Ежеквартальная сумма отчислений в резерв}} = \boxed{\text{Общая сумма планируемых расходов по смете}} : \boxed{\text{Количество лет, между которым происходит ремонт}} : 4.$$

Резерв на оплату особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств создавать нельзя, если:

- ремонт проводят меньше одного года;
- в предыдущие годы организация уже проводила аналогичный ремонт.

В бухгалтерском учете фактические затраты, связанные с ремонтом основных средств, признаются расходами по обычным видам деятельности и отражаются по мере их возникновения:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит счетов 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. [2]

Поскольку в бухгалтерском учете резерв на ремонт основных средств не создается, то при формировании этого резерва в налоговом учете возникают временные разницы, обусловленные Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 и соответствующие им отложенные налоговые обязательства. В бухгалтерском учете они отражаются записью:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

При признании в бухгалтерском учете суммы фактических расходов на ремонт основных средств уменьшают ранее начисленные отложенные налоговые обязательства:

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если на конец налогового периода сумма отчислений в резерв превышает сумму фактических затрат на ремонт основных средств, произведенных организацией, остаток отложенных налоговых обязательств на конец года списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» (п. 18 ПБУ 18/02):

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Кроме того, в декабре в налоговом учете организация признает внереализационный доход в виде суммы восстановленного резерва, который не признается в бухгалтерском учете. Поэтому в учете возникают постоянная разница и соответствующее ей постоянное

налоговое обязательство (ПНО) (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02). В бухгалтерском учете ПНО отражается записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Рассмотренные нами оценочные резервы не имеют ничего общего с резервами в виде оценочных обязательств, признаваемых в бухгалтерском учете согласно Положению по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В частности, оценочные обязательства признаются:

- в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и 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 (п. 11 ПБУ 8/2010);
- в связи с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;
- в связи с допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;
- в связи с участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;
- в связи с предстоящими выплатами отпускных работникам (Письмо МФ РФ от 14.06.2011 № 07-02-06/107);
- в связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

- в связи с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции.

Оценочное обязательство, предполагаемый срок исполнения которого не превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату (п. 15 ПБУ 8/2010).

Это означает, что при определении величины оценочного обязательства, связанного с реализацией работниками права на получение ежегодных оплачиваемых отпусков в соответствии с Трудовым кодексом РФ, необходимо учитывать:

- наличие утвержденного графика отпусков;
- различия в условиях оплаты труда и дней отпуска отдельных категорий работников;
- необходимость уплаты страховых взносов в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков и пр.

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по приведенной (дисконтированной) стоимости. Ставка дисконтирования определяется с учетом существующих условий на финансовом рынке и не должна отражать риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством (п. 20 ПБУ 8/2010).

Рост приведенной стоимости оценочного обязательства отражается записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

В налоговом учете дисконтирование сумм оценочных обязательств не производится, в связи, с чем сумма дисконта признается временной разницей, которую необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета.

В Положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 ничего не сказано о дисконтировании активов, под которые формировались оценочные обязательства. Дисконтирование может привести как к превышению оценочных обязательств над активами, под которые они были созданы,

так и наоборот. Чтобы нивелировать данное упущение Министерства финансов РФ, по нашему мнению, активы должны дисконтироваться по той же методике, что и их оценочные обязательства. Это приведет к правильному соотношению экономически взаимосвязанных показателей.

Порядок определения величины оценочного обязательства нужно закрепить в учетной политике организации (п. 7 ПБУ 1/2008).

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010). Они аккумулируются 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 (п. 8 ПБУ 1/2008):

Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и др.

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов». [2]

При признании в бухгалтерском учете расхода в сумме оценочного обязательства, не признаваемого в налоговом учете, возникает вычитаемая временная разница и признается соответствующий ей отложенный налоговый актив:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Каждое оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано (п. 21 ПБУ 8/2010). С этой целью в рабочем плане счетов к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» необходимо предусмотреть субсчет 1 «Оценочные резервы» и субсчет 2 «Оценочные обязательства». К субсчету 2 «Оценочные обязательства» следует открыть аналитические счета для каждого вида предстоящих расходов на выполнение того или иного оценочного обязательства.

Списание оценочного обязательства при выполнении того или иного обязательства оформляется записью:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными де-

биторами и кредиторами» и т.д.

В месяце списания оценочного обязательства при выполнении того или иного обязательства признанный ранее отложенный налоговый актив погашается:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Если при осуществлении фактических расходов окажется, что для их списания недостаточно суммы ранее признанного оценочного обязательства, то затраты организации по погашению обязательства, понесенные сверх зарезервированной суммы, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. Например, на сумму причиненного ущерба, не покрытого оценочными обязательствами, оформляется запись:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». [2]

Расходы на гарантийный ремонт, произведенные сверх суммы резерва, включаются в состав расходов на продажу:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Если сумма признанного оценочного обязательства оказалась больше, чем реально понесенные организацией затраты, избыточная сумма оценочного обязательства в конце года или при наступлении новых событий признается прочим доходом (п. 22 ПБУ 8/2010):

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Если организация уверена, что при исполнении соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства у нее наверняка будут поступления по встречным требованиям или требованиям к другим лицам, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива (п. 19 ПБУ 8/2010). Данный актив отражается в бухгалтерском учете в сумме, не превышающей величины соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива.

В отчете о финансовых результатах подобные суммы показываются, наоборот, свернуто. Расходы, отражаемые при признании оценочных обязательств, приводятся за вычетом доходов, признаваемых в бухгалтерском учете в качестве актива ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам. [1]

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством (п. 23 ПБУ 8/2010). Оценочные обязательства, учитывае-

мые по дисконтированной (приведенной) стоимости проверяют на правильность и своевременность доначисления процентов в связи с ростом приведенной стоимости оценочных обязательств по мере приближения срока их исполнения (п. 20 ПБУ 8/2010).

По результатам инвентаризации сумма оценочного обязательства может быть (п. 23 ПБУ 8/2010):

а) увеличена путем доначисления (без включения в стоимость актива):

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» и др.

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

б) уменьшена путем корректировки величины оценочного обязательства:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

в) оставлена без изменений;

г) списана полностью при наличии информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Список литературы:

1. Белова М.В. Перспективы развития организации информационного обеспечения для управленческого учета // Сбор. материалов всероссийской научно-практической конференции, посвященной 75-летию СтГАУ «Перспективы развития организации информационного обеспечения для управленческого учета» – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2004.

2. Кузнецова И.М. Учет расходов на продажу // Сфера услуг: инновации и качество. – 2011. – № 6.