|  |
| --- |
|  |
|  |

**Методические рекомендации по учету оценочных обязательств, условных обязательств, условных активов с 01.01.2011 года**

Содержание

[1. Порядок признания оценочных обязательств. 3](#_Toc333236651)

[2. Отдельные виды оценочных обязательств. 4](#_Toc333236666)

[2.1. Оценочное обязательство по оплате отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск) 4](#_Toc333236667)

[2.2. Оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантированное обслуживание. 5](#_Toc333236668)

[2.3. Прочие оценочные обязательства. 7](#_Toc333236670)

[2.4. Взаимосвязь условных и оценочных обязательств. Оценка резервов 9](#_Toc333236694)

[2.5. Оценочные обязательства в бухгалтерской отчетности. 10](#_Toc333236710)

## 1. Порядок признания оценочных обязательств.

Резервирование играет важную роль в формировании финансового результата, поскольку позволяет распределить во времени затраты, относящиеся к нескольким отчетным периодам. Российское законодательство в этой части с 01.01.2011 г. претерпело существенное изменение: новый порядок начисления резервов, представленный в ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", максимально приближен к позиции МСФО по данному вопросу, а именно: устранены существовавшие терминологические различия в определении оценочных и условных обязательств, уравнены подходы к созданию отдельных видов резервов.

Учету резервов посвящен Международный стандарт (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы". В Стандарте рассматриваются резервы под будущие расходы компании - оценочные обязательства, которые отражаются в разделе "Обязательства отчета о финансовом положении организаций".

МСФО (IAS) 37 определяет резерв (оценочные обязательства) как обязательство с неопределенной суммой или неопределенным временем исполнения.

В Принципах (Концепции) МСФО понятие обязательства толкуется как текущая задолженность, возникшая вследствие прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку экономической выгоды. Помимо этого для признания любого элемента отчетности необходима его достоверная оценка. Все эти критерии признания должны быть соблюдены при признании оценочных обязательств.

Для признания оценочного обязательства в отчетности используется критерий высокой вероятности осуществления будущих расходов (обычно 50 и более процентов). МСФО (IAS) 37 между тем указывает, что ситуации с невозможностью достоверной оценки крайне редки.

Событие низкой вероятности осуществления, соответственно, рассматривается как условное обязательство (требование), которое не отражается в отчетности, но в отношении которого раскрывается дополнительная информация. Условным обязательством может являться также существующая обязанность организации, сумма которой не может быть оценена с достаточной достоверностью. Это также может быть возможная обязанность, наступление которой зависит от будущих событий. Однако все эти признаки свидетельствуют об отсутствии основания для признания оценочного обязательства.

Описанные выше признаки оценочных и условных обязательств (требований) содержатся и в отечественном ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" ([п. п. 4](consultantplus://offline/ref=F908AF752753BCFDCEAC079E107D1F3BCDE8EE0ADC376194585354FAFB94F4E9D5BB0BEF19F29401D9E0D) - [9](consultantplus://offline/ref=F908AF752753BCFDCEAC079E107D1F3BCDE8EE0ADC376194585354FAFB94F4E9D5BB0BEF19F29400D9E1D)) и полностью соответствуют МСФО (IAS) 37.

Признаются оценочные обязательства в бухгалтерском учете лишь при соблюдении условий, названных в п.5 ПБУ 8/2010 ПБУ 8/2010, причем условия должны выполняться одновременно:

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

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

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Если не выполняются второе и третье из названных условий, то оценочное обязательство будет отнесено к условным обязательствам организации.

Аналогично МСФО (IAS) 37 [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=F908AF752753BCFDCEAC079E107D1F3BCDE8EE0ADC376194585354FAFB94F4E9D5BB0BEF19F29402D9E0D) не распространяется на оценочные резервы, цель которых - корректировка текущей стоимости активов и обязательств: например, резерв по сомнительным долгам, резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов. Порядок учета таких резервов регулируется [ПБУ 21/2008](consultantplus://offline/ref=F908AF752753BCFDCEAC079E107D1F3BCDE9E90ADE376194585354FAFB94F4E9D5BB0BEF19F2940BD9E0D) "Изменения оценочных значений". Также не рассматриваются в указанных Стандартах резервы, формируемые из нераспределенной прибыли компаний.

[ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=F908AF752753BCFDCEAC079E107D1F3BCDE8EE0ADC376194585354FAFB94F4E9D5BB0BEF19F29402D9E0D) фактически закрепляет обязанность по признанию оценочных обязательств в бухгалтерском учете.

Согласно требованиям МСФО (IAS) 37 оценочные обязательства могут основываться на юридически закрепленных требованиях.

Но также они могут возникать в результате установившейся прошлой практики или заявлений организации, указывающих другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит свои обещания.

Примечание. Например, компания широко известна как предприятие, заботящееся об окружающей среде. Несмотря на отсутствие в договоре аренды земельного участка условия о восстановлении внешнего облика участка после прекращения производства, имеет место добровольная (фактическая) обязанность компании по рекультивации земель, которую компания намерена исполнить в будущем.

Таким образом, обязанность по несению расходов может быть добровольно заявлена организацией и отвечать признакам оценочного обязательства.

### 2. Отдельные виды оценочных обязательств.

### 2.1. Оценочное обязательство по оплате отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск).

Обязательство по оплате отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск) является оценочным обязательством, так как у организации на каждый конкретный момент времени существует обязательство перед своими работниками в соответствии с трудовым законодательством РФ, однако имеется неопределенность со сроком исполнения и величиной данного обязательства.

Оценочное обязательство по оплате отпускных формируется всеми организациями в обязательном порядке, поскольку на каждую отчетную дату у организации существует обязательство перед сотрудниками по выплате отпускных, в случае ухода сотрудника в отпуск, или компенсации, в случае перехода на другую работу.

Однако ни ПБУ 8/2010, ни какой-либо другой нормативный документ не содержит конкретного порядка расчета оценочного обязательства по оплате отпускных. Поэтому организация должна разработать его самостоятельно и выбранный способ закрепить в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

При разработке способа формирования оценочного обязательства по отпускам организации следует учитывать:

* количество дней неиспользованного отпуска у работника на каждую отчетную дату;
* среднедневной заработок работника;
* сумму страховых взносов с данных расходов.

По мнению аудиторов, организации для формирования оценочного обязательства на оплату отпускных имеют право использовать усредненные значения указанных показателей, при условии их адекватного расчета и не превышении уровня существенности отклонений между усредненным расчетом и точными данными.

В любом случае, выбранный способ формирования оценочного обязательства на оплату отпускных должен соответствовать основной цели создания оценочного обязательства – предоставлять пользователем достоверную информации по уже существующим обязательствам организации перед работниками на отчетную дату.

В бухгалтерском учете сформированное на каждую отчетную дату оценочное обязательство отражается бухгалтерской Дт 20, 23, 25, 26, 44, 91 Кт 96. Использования в отчетном периоде оценочного обязательства отражается записью Дт 96 Кт 70, 69.

На каждую отчетную дату оценочное обязательство на оплату отпускных следует корректировать (в том числе, в случае принятии на работу новых сотрудников). Перед составлением годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть проведена инвентаризация оценочного обязательства на оплату отпускных. В ходе инвентаризации проверяется правильность создания оценочного обязательства, правильность расчета зарезервированных сумм и фактически произведенных расходов, под которые сформировано оценочное обязательство по оплате отпускных. Также по результатам инвентаризации определяется сумма остатков оценочного обязательства на оплату отпускных на конец отчетного года. Организация вправе разработать самостоятельно форму документа по инвентаризации оценочного обязательства и утвердить ее в Учетной политике.

Следует отметить, что целью создания резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в налоговом учете является равномерное признание расходов. Поскольку в бухгалтерском учете цель создание резерва – предоставлять пользователем достоверную информации по уже существующим обязательствам организации перед работниками на отчетную дату, то использовать правила создания резерва, предусмотренные ст. 324.1 НК РФ, не представляется возможным. И как следствие - неизбежны разницы по [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107304;fld=134;dst=100168).

**Пример.**По состоянию на 01.01.2011 г. организация имеет обязательство перед работниками за дни неиспользованных отпускных в сумме 1.200.000 руб. Данная сумма сформировалась из расчета среднедневного заработка каждого работника умноженного на количество дней неиспользованного отпуска каждого работника (900.000 руб.) плюс суммы страховых взносов на указанные расходы (300.000 руб.). Отчетным периодом для корректировки суммы оценочного обязательства установлен квартал. Данный алгоритм формирования оценочного обязательства на оплату отпускных прописан организацией в Положении об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В учете организации 01.01.2011 г. были сделаны такие записи:

Дт 20 Кт 96 – 1.200.000 руб. – отражено формирование оценочного обязательства на оплату отпускных по состоянию на начало 2011 года.

В течение 1 квартала 2011 года использование (выплата работникам) обязательства на оплату отпускных составили 68.000 руб., в том числе страховые взносы 18.000 руб. При этом в течение 1 квартала 2011 года на работу в организации устроились новые работником. По состоянию на 30.03.2011 года по результатам корректировки (в том числе по вновь принятым работникам) сумма оценочного обязательства на оплату отпускных увеличена на сумму 13.600 руб.

В учете организации 30.03.2011 г. были сделаны такие записи:

Дт 96 Кт 70 – 50.000 руб. – отражено уменьшение обязательства в части расходов на оплату отпускных (компенсаций);

Дт 96 Кт 69 – 18.000 руб. – отражено уменьшение обязательства в части страховых взносов;

Дт 20 Кт 96 – 13.600 руб. – отражена корректировка оценочного обязательства на оплату отпускных (в том числе, в связи с принятием новых сотрудников).

### 2.2. Оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантированное обслуживание.

Обязательство на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание является оценочным обязательством, так как у организации, осуществляющей гарантийный ремонт и гарантийное обслуживания, на каждый конкретный момент времени существует обязательство перед покупателями за качество проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), однако имеется неопределенность со сроком исполнения и величиной данного обязательства. Другими словами, согласно гражданскому законодательству (ст.ст. 470 и 471 ГК РФ) продавец с момента передачи товара покупателю несет ответственность за качества данного товара в течение гарантийного срока. Соответственно данное обязательство необходимо оценить и отразить в качестве оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание в обязательном порядке создается теми организациями, в договорах на поставку продукции (выполнение услуг, оказания работ) которых указывается гарантийный срок, и за прошлые периоды деятельности которых покупатели уже обращались за гарантийным ремонтом.

Конкретной методики определения величины оценочного обязательства по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию законодательством РФ не предусмотрено, в ПБУ 8/2010 изложен лишь общий порядок: оценочное обязательство признается в бухучете по состоянию на отчетную дату в сумме, необходимой, чтобы рассчитаться с кредиторами или перевести обязательство на другое лицо (п. 15 ПБУ 8/2010).

Порядок расчета данной суммы оценочного обязательства организации нужно определить самостоятельно и закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 7 ПБУ 1/2008).

При разработке способа формирования оценочного обязательства по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию организации следует учитывать:

* сумму расходов прошлых лет на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание за определенный период времени;
* объем выпущенной продукции (работ, услуг), подлежащей гарантийному ремонту и (или) гарантийному обслуживанию, как за прошлые периоды, так и за отчетный период;
* срок гарантийного обслуживания.

Выбранный способ формирования оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание должен соответствовать основной цели создания оценочного обязательства – предоставлять пользователем достоверную информации по уже существующим обязательствам организации перед покупателями на отчетную дату.

В бухгалтерском учете сформированное на каждую отчетную дату оценочное обязательство отражается бухгалтерской записью Дт 20, 23, 25, 26, 44, 91 Кт 96. Уменьшение в отчетном периоде оценочного обязательства отражается записью Дт 96 Кт 10, 70, 69, 76.

Если фактические расходы по гарантийному ремонту в каком-либо отчетном периоде превысили сумму сформированного оценочного обязательства, то сумма превышения может быть учтена на счетах текущих расходов, однако сумму рассчитанного оценочного обязательства на следующий отчетный период необходимо будет скорректировать в большую сторону.

На каждую отчетную дату данное оценочное обязательство следует корректировать в случае изменения качества продукции (работ, услуг) и (или) объемов выпуска продукции (работ, услуг). Перед составлением годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности должна быть проведена инвентаризация оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. В ходе инвентаризации проверяется правильность создания оценочного обязательства, правильность расчета зарезервированных сумм и фактически произведенных расходов, под которые сформировано оценочное обязательство. Также по результатам инвентаризации определяется сумма оценочных обязательств на конец отчетного года. Организация вправе разработать самостоятельно форму документа по инвентаризации оценочного обязательства и утвердить ее в Учетной политике.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание 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).

Применяемая организацией ставка дисконтирования:

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

б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с [Положением](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=111060;fld=134;dst=100164) по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации.

Пример определения приведенной стоимости оценочного обязательства приведен в [примере](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100134) к настоящему разделу.

Следует отметить, что целью создания резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в налоговом учете является равномерное признание расходов. Поскольку в бухгалтерском учете цель создание оценочного обязательства – предоставлять пользователем достоверную информации по уже существующим обязательствам организации перед покупателями на отчетную дату, то использовать правила создания резерва, предусмотренные ст. 267 НК РФ, не представляется возможным. И как следствие - неизбежны разницы по [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107304;fld=134;dst=100168).

**Пример.** Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. Основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что с высокой степенью вероятности примерно 2 % проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 10 % потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов организация оценивает обязательство по выданным гарантийным обязательствам, возникающим при продаже товаров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.

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

Организация рассчитывает величину оценочного обязательства по состоянию на 31 декабря 20X0 г. Предполагаемая величина подлежащего погашению обязательства 1200 тыс. руб. Срок погашения обязательства - через 2 года после отчетной даты. Ставка дисконтирования, принятая организацией, - 14 %.

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

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

КД = 1 / (1 + СД)N, где:

КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

N - период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

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

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

на 31 декабря 20X0 г.:

1200,00 тыс. руб. x 0,76947 = 923,36 тыс. руб.

на 31 декабря 20X1 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

923,36 тыс. руб. x 0,14 = 129,27 тыс. руб.

приведенная стоимость оценочного обязательства

923,36 тыс. руб. + 129,27 тыс. руб. = 1052,63 тыс. руб.

на 31 декабря 20X2 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

1052,63 тыс. руб. x 0,14 = 147,37 тыс. руб.

приведенная стоимость оценочного обязательства

1052,63 тыс. руб. + 147,37 тыс. руб. = 1200,00 тыс. руб.

На основании произведенного расчета в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31 декабря 20X0 г. приведенная стоимость оценочного обязательства отражается в сумме 923,36 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря 20X1 г. организация отражает в бухгалтерском учете увеличение величины оценочного обязательства по дебету счета учета прочих доходов и расходов и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 129,27 тыс. руб., а по состоянию на 31 декабря 20X2 г. - 147,37 тыс. руб.

В годовой бухгалтерской отчетности за 20X0 г. оценочное обязательство отражается в размере 923 тыс. руб., за 20X1 г. - 1053 тыс. руб., за 20X2 г. - 1200 тыс. руб.

### 2.3. Прочие оценочные обязательства.

Помимо указанных выше оценочных обязательств у организации может возникнуть необходимость в расчете и отражении других оценочных обязательств, при соблюдении условий, предусмотренных в п. 5 ПБУ 8/2010.

Такими оценочными обязательствами могут быть:

- оценочное обязательство по выводу объектов из эксплуатации;

- оценочные обязательства по плановой (предстоящей) реструктуризации деятельности;

- оценочное обязательство по убыточным (обременительным) договорам;

- оценочные обязательства по выплате годового вознаграждения работникам;

- оценочные обязательства по судебным разбирательствам;

- оценочные обязательства по штрафным санкциям и др.

**Вывод объектов из эксплуатации**

Применительно к обязательствам по охране окружающей среды ПБУ 8/2010 не содержит специальных требований, но необходимость формирования соответствующего резерва при наличии юридического либо фактического обязательства вытекает из общих критериев оценочных обязательств.

Правила МСФО предусматривают необходимость формирования резерва под демонтаж и восстановление территории в отношении используемых активов. Это требование должно исполняться организациями, имеющими соответствующие обязательства - либо юридические, либо фактические. Как указано выше, это может быть продиктовано как условиями договора на приобретение (создание, аренду) или использование актива, так и репутацией компании.

Примечание. Например, по договору аренды территории под строительство завода по переработке промышленных и бытовых отходов компания обязана через 15 лет (срок окончания аренды) осуществить демонтаж объекта. На основании этого юридического обязательства в учете компании-арендатора должен быть сформирован резерв под будущие затраты по выведению объекта из эксплуатации и восстановлению территории.

Указанное в примере юридическое обязательство по выводу из эксплуатации объекта является одним из условий его использования и фактически представляет собой условие признания актива в учете. Поэтому по правилам МСФО предполагаемые затраты на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов следует включать в первоначальную стоимость объектов (п. 16 IAS 16 "Основные средства"). Таким образом, резерв по выводу из эксплуатации должен при первоначальном признании капитализироваться в стоимости актива, а не списываться на текущие затраты.

На данный момент необходимость капитализации будущих затрат по демонтажу и восстановлению территории в соответствии с IAS 16 является принципиальным отличием от российского учета. Новое ПБУ 8/2010 предусматривает возможность включения величины оценочного обязательства в стоимость актива при его признании (п.8 ПБУ 8/2010). Однако необходимо, чтобы данное требование состыковывалось с требованиями ПБУ 6/01 "Учет основных средств" к формированию первоначальной стоимости основных средств. Но на данный момент возможность капитализации будущих затрат по демонтажу и восстановлению территории действующим ПБУ 6/01 не предусмотрена.

Проект нового положения по учету основных средств, находящийся сейчас на стадии обсуждения, содержит требование о капитализации расходов на демонтаж и восстановление территории.

**Убыточные (обременительные) договоры**

Согласно МСФО (IAS) 37 основанием для формирования резерва расходов могут являться обременительные договоры (п. 66 IAS 37). Убыточным (обременительным) называется договор, неизбежные затраты по которому превышают ожидаемые экономические выгоды.

Примечание. Например, продолжающийся договор аренды офиса может являться для компании обременительным договором, если фактически компания уже заключила другой договор аренды. Расторжение первого договора может повлечь за собой крупные штрафные санкции. Существующее текущее обязательство по продолжающемуся первому договору аренды является оценочным обязательством.

Необходимость начисления в российской отчетности резерва по убыточным (обременительным) договорам вытекает из общего требования формирования резервов (п.5 ПБУ 8/2010). В ПБУ 8/2010 понятие обременительного договора заменено на "заведомо убыточный". К таким договорам не относятся договоры, которые могут быть прекращены в одностороннем порядке без штрафных санкций, а также договоры, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств.

**Плановая реструктуризация**

Согласно МСФО (IAS) 37 основанием для резервирования будущих расходов может служить плановая реструктуризация предприятия. Под реструктуризацией понимается программа, спланированная и контролируемая руководством компании, существенно изменяющая масштабы хозяйственной деятельности компании либо способы осуществления этой деятельности.

Резервы в отношении обязательств по реструктуризации подлежат признанию, если одновременно выполняются следующие условия:

- имеется подробный план реструктуризации, в котором определены: затрагиваемое направление деятельности; месторасположение, функции и приблизительное количество работников, которым будет выплачена компенсация по сокращению; расходы, которые будут понесены (речь идет только о прямых затратах (без управленческих расходов, сбытовых, по переобучению); сроки реализации плана;

- у третьих лиц, которых затрагивают результаты реструктуризации, создалось обоснованное ожидание относительно осуществления реструктуризации: началась реализация плана либо сделано объявление о его ключевых параметрах;

- в случае продажи предприятия (сегмента деятельности) - наличие договора продажи.

Необходимость создания резерва по реструктуризации вытекает также из требований отечественных стандартов ПБУ 8/2010 и ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности". Порядок формирования резерва по прекращаемой деятельности описан в ПБУ 16/02 и содержит специфические условия признания соответствующего резерва. В частности, при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения соответствующих обязательств, а также путем отказа от ее продолжения резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным (п.8 ПБУ 16/02).

**Ремонт основных средств**

Новые условия формирования оценочных обязательств, закрепленные в ПБУ 8/2010, существенно изменили подход к резервированию расходов на ремонт основных средств. Согласно Приложению 1 к ПБУ 8/2010 плановые ремонтные работы по объектам, даже при наличии соответствующего юридического основания, не являются основанием для резервирования таких расходов.

Примечание. В отдельных отраслях экономики законодательство обязывает осуществлять капитальный ремонт объектов основных средств. За эксплуатацию основных средств без проведения ремонтов законодательством предусмотрены штрафы. Например, компания одного из таких видов деятельности имеет утвержденную программу ремонта основных средств, предусматривающую их периодичность и плановые расходы. Информация о данной программе организации опубликована и доступна широкому кругу лиц.

Согласно ПБУ 8/2010 обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Но организация должна ограничиться признанием оценочного обязательства по предстоящим штрафам (при выполнении условий признания оценочных обязательств).

Указанный подход полностью заимствован из разъяснений к МСФО (IAS) 37, в которых объясняется, что ремонт основных средств не имеет под собой текущего обязательства, основанного на прошлых событиях. С точки зрения разработчиков Стандарта IAS 37, помимо отсутствия настоящего обязательства также не является очевидным и будущий отток экономических ресурсов в отношении ремонта, так как компания может распорядиться объектом основных средств иным образом, к примеру продать его. Аналогично прокомментирована ситуация с ремонтом, осуществляемым в соответствии с требованиями законодательства.

Оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». В зависимости от характера оценочного обязательства его величина относится либо на расходы по обычным видам деятельности, либо на прочие расходы или включается в стоимость актива.

### 2.4. Взаимосвязь условных и оценочных обязательств. Оценка резервов

Вероятность оттока ресурсов считается высокой, если событие более вероятно. Математически это можно оценить порогом 50%. Это условный предел, при котором организация не может отказаться от исполнения соответствующего обязательства. Вероятность может изменяться от периода к периоду.

На следующие отчетные даты могут возникать также и новые хозяйственные условия, влияющие на критерии формирования резервов. Это может быть новый закон, устанавливающий юридическую обязанность. Или новая политика организации и публичное заявление (например, об осуществлении охранных мероприятий).

Поэтому на каждую отчетную дату компании должны анализировать наличие новых условий в определении вероятности будущих расходов. Уменьшение вероятности до величины ниже порога вероятности будет свидетельствовать о необходимости сторнирования созданного резерва и представления письменной информации об условном обязательстве, и наоборот.

При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству, заключения независимых экспертов, суждение руководства компании, прошлый опыт работы компании, а также события после отчетной даты и будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

По МСФО величина определяемого резерва должна представлять собой наилучшую, оптимальную оценку будущих затрат - так называемую ожидаемую стоимость - дисконтированную с учетом временного фактора.

Пример 4. Компания реализовала в отчетном периоде изделия на общую сумму 3 600 000 руб. Опыт прошлых лет показывает, что примерно 3% проданных единиц изделий требуют гарантийного ремонта, стоимость которого составляет по меньшей мере 500 руб. за единицу. Срок гарантии составляет один год с даты осуществления купли-продажи. Кроме того, примерно 0,5% реализованных изделий возвращается покупателями как брак с полной компенсацией стоимости покупки. Право на возврат бракованного товара действует в течение одного месяца. Обороты в течение года нарастали равномерно и составляли 300 000 руб. ежемесячно. Необходимо оценить величину резерва под гарантийные обязательства.

Очевидно, что минимальные затраты по гарантийному ремонту товаров составят:

3 600 000 руб. x 3% x 500 руб. = 54 000 руб.

Величина резерва под гарантийный возврат товаров в течение одного месяца составит:

300 000 руб. x 0,5% = 1500 руб.

Итого общая сумма резерва, подлежащая начислению в отчетности, составит:

54 000 руб. + 1500 руб. = 55 500 руб.

Очевидно, что величина резерва может и должна корректироваться в связи с изменением неопределенностей, использованных в оценке величины резерва при его формировании. Кроме того, ежегодно, по мере приближения срока несения расходов, должна пересчитываться дисконтированная оценка резерва. Ежегодная корректировка суммы резерва на отчетную дату по МСФО подлежит отражению в составе финансовых расходов.

С 2007 г. дисконтирование при оценке оценочных обязательств закреплено и в РСБУ (ПБУ 8/01 в редакции от 20.12.2007). Со вступлением в силу ПБУ 8/2010 дисконтированию подлежат любые оценочные обязательства.

Согласно требованиям п. 20 ПБУ 8/2010 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.

### 2.5. Оценочные обязательства в бухгалтерской отчетности.

Величина оценочных обязательств, сформированных в бухгалтерском учете на отчетную дату, отражается в бухгалтерском [балансе](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100026). При этом нужно соблюдать требование [п. 19](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107971;fld=134;dst=100053) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Согласно этому [пункту](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107971;fld=134;dst=100053) в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на долгосрочные и краткосрочные.

Для реализации названного требования в новой форме бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н, предусмотрено две строки «Оценочные обязательства» в составе долгосрочных и краткосрочных обязательств.

Появление [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014) привело к изменению учетной политики организаций. Согласно требованиям [п. 15](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107308;fld=134;dst=100058) ПБУ 1/2008 последствия изменившейся учетной политики отражаются ретроспективно, в случае если данные изменения окажут или способны оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

Таким образом, организации в первую очередь необходимо определиться с видами оценочных обязательств, рассчитать сумму указанных обязательств и сравнить полученное значение с уровнем существенности для строки «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае если у организации уровень существенности превышен, необходимо корректировать в текущей бухгалтерской отчетности сравнительные показатели (входящие остатки) за прошлые годы по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и значения, связанные с этой корректировкой статей бухгалтерской отчетности. Прошлогодние показатели нужно пересчитать так, как если бы новая учетная политика применялась и прежде. При заполнении бухгалтерского баланса в 2011 г. организация должна рассчитать и отразить по соответствующим [строкам](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100070) суммы оценочных обязательств, относящихся к 2010 и 2009 гг. Такой расчет необходимо делать один раз, поскольку в бухгалтерском балансе отражаются итоговые данные за прошлые годы - на 31 декабря 2010 и 2009 гг.

Ретроспективный расчет оценочных обязательств за 2010 и 2009 гг. и их отражение в бухгалтерском [балансе](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100026) в 2011 г. неизбежно приведут к пересчету сравнительных показателей за 2010 г. в [отчете](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100091) о прибылях и убытках.

Пересчет прошлогодних показателей для отчета о прибылях и убытках придется делать только за 2010 г., но поквартально. Причина в том, что в этой [форме](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100091) бухгалтерской отчетности данные представляются ежеквартально нарастающим итогом.

Ретроспективный расчет сравнительных показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках за 2010 и 2009 гг., вызванный изменениями в учетной политике организации, можно оформить в виде бухгалтерской справки.

В случае если у организации уровень существенности не превышен, то оценочные обязательства по состоянию на 31 декабря 2010 и 2009 гг. можно не отражать.

Если сами оценочные обязательства признаются в бухгалтерском учете и отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (счет 96), то условные обязательства и условные активы в бухгалтерском учете не признаются, что установлено п. 14 ПБУ 8/2010. Между тем информация о них подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности.

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности, руководствуясь п. 25 ПБУ 8/2010, следует раскрыть, как минимум, следующую информацию:

- характер условного обязательства;

- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если таковые 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.

Если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие возникновения условного обязательства является маловероятным, то указанную информацию организация может не раскрывать.

Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может быть раскрыта организацией по их однородным группам. Если оценочные и условные обязательства возникли в результате одних и тех же фактов хозяйственной деятельности, то такая взаимосвязь между существующими обязательствами должна быть раскрыта в соответствии с требованием п. 26 ПБУ 8/2010.

Если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, то по состоянию на конец отчетного периода организация должна раскрыть характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению (п. 27 ПБУ 8/2010).

Пример. В декабре 2011 г. началось арбитражное разбирательство по поводу оплаты консультационных услуг, оказанных организацией ООО "Дружба". Предъявленные организацией ООО "Вера" исковые требования составили 300 000 руб. Данный факт классифицируется как оценочное обязательство, а его последствие - как условный актив. Информация об условных активах оценена с высокой степенью вероятности того, что решение арбитражного суда будет принято в пользу организации ООО "Вера".

В этом случае в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации ООО "Вера" следует отобразить только сам факт наличия условного актива.

Далее представлен фрагмент пояснительной записки.

Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности

Раздел "Информация об условных фактах хозяйственной деятельности"

1. Условные активы.

1.1. Судебные разбирательства.

1.1.1. По состоянию на 31 декабря 2011 г. у организации ООО "Вера" имеется наличие условного актива в результате не завершенного на 31 декабря 2011 г. судебного (арбитражного) разбирательства, в котором организация ООО "Вера" выступает истцом (основание: Определение Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.12.2011 о возбуждении производства по делу N 2112).

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об 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. Между тем организация должна указать общий характер условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрыта (п. 28 ПБУ 8/2010). Отметим, что аналогичное положение в отношении раскрытия информации в отчетности содержало и ныне не действующее ПБУ 8/01.

Напомним, что ПБУ 8/2010 не применяется в отношении:

- договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств, за исключением заведомо убыточных договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения. Не является заведомо убыточным договор, исполнение которого может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций;

- резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;

- оценочных резервов;

- учитываемых в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным периоде или в последующих отчетных периодах.

Нормы ПБУ 8/2010 могут не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. В приложении 1 к документу перечислены критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства

**Приложение № 1**

Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства

К субъектам малого предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц коммерческие организации, соответствующие следующим условиям:

1) для юридических лиц - суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25%, доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25%;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать 100 человек включительно;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого предпринимательства.

Предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) за предшествующий год без учета НДС для субъектов малого предпринимательства - 400 млн руб.