|  |
| --- |
| 2 |
| 650066 Россия, г. Кемерово, пр. Октябрьский, 53/2, оф. 615  Тел.: (384-2) 35-28-08; (384-2) 35-34-16 (факс)  Эл. почта: [cak@partner.hcsds.ru](mailto:cak@partner.hcsds.ru)  Сайт: http://cak-partner.ru |

**Методические рекомендации по учету оценочных резервов и оценочных обязательств с 01.01.2011 года**

Кемерово

2011

Содержание

[Изменения в законодательство по бухгалтерскому учету с 01.01.2011 г. 3](#_Toc302640808)

[Признание оценочных резервов и оценочных обязательств. 3](#_Toc302640809)

[1. Оценочные резервы. 4](#_Toc302640810)

[1.1. Резерв сомнительных долгов. 4](#_Toc302640811)

[1.2. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей. 6](#_Toc302640812)

[1.3. Резерв под обесценение финансовых вложений. 7](#_Toc302640813)

[2. Оценочные обязательства. 10](#_Toc302640814)

[2.1. Оценочное обязательство по оплате отпускных (компенсации). 11](#_Toc302640815)

[2.2. Оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание. 13](#_Toc302640816)

[2.3. Прочие оценочные обязательства. 15](#_Toc302640817)

[2.4. Оценочные обязательства в бухгалтерской отчетности. 15](#_Toc302640818)

# Изменения в законодательство по бухгалтерскому учету с 01.01.2011 г.

[Приказом](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110985;fld=134;dst=100011) Минфина РФ № 186н признаны утратившими силу Положения нормативных актов по бухгалтерскому учету, в которых упоминалось о создании так называемых резервов предстоящих расходов. Это, во-первых, [п. 72](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107301;fld=134;dst=100230) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (о разнообразных резервах, создаваемых в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода), а во-вторых, [п. 69](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107295;fld=134;dst=100217) Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н (о конкретизации порядка создания и использования резерва расходов на ремонт основных средств).

Таким образом, до 2010 года резервы предстоящих расходов разрешалось создавать в целях равномерного признания расходов отчетного периода. Вместо того чтобы отражать их в момент возникновения, данные расходы распределялись по всем месяцам отчетного периода исходя из сметы предполагаемых затрат на год. С 2011 г. в бухучете принцип равномерного резервирования расходов следует применять только в том случае, если данное требование прямо предусмотрено соответствующим ПБУ и (или) федеральными законами. В отсутствие этих норм бухгалтеру следует руководствоваться общими правилами признания расходов, сформулированными в [ПБУ 10/99](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107297;fld=134;dst=100088), которые ставят несколько условий (среди них - уверенность в уменьшении экономических выгод).

Кроме того, с бухгалтерской отчетности 2011 г. вступило в силу новое [Положение](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014) по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н, а старое [ПБУ 8/01](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=74444;fld=134;dst=100012) утратило силу.

Следует помнить, что помимо указанных изменений в законодательство РФ с 2011 года, ряд нормативно – правовых актов по бухгалтерскому учету, регламентирующих порядок создания резервов, остались без изменений. В частности, это ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

# Признание оценочных резервов и оценочных обязательств.

На основании всего вышесказанного, можно сделать вывод, что с 2011 года понятия «резервы предстоящих расходов» в бухгалтерском учете не применяется и не используется (если это прямо не предусмотрено соответствующим ПБУ или федеральными законами), а для целей бухгалтерского учета в 2011 году подлежат применению и использованию следующие понятия:

* Оценочные резервы;
* Оценочные обязательства.

Оценочные резервы, условно говоря, связаны с активами и являются величиной, на которую корректируется стоимость актива. В связи с этим в финансовой (бухгалтерской) отчетности величина оценочных резервов уменьшает (увеличивает) стоимость активов и отдельно не отражается. К оценочным резервам относятся резервы по сомнительным долгам, под снижение стоимости материально-производственных запасов, под обесценение финансовых вложений. Данные резервы применяются для существенного повышения достоверности и качества финансовой отчетности, позволяя ее пользователям видеть те или иные активы не в оценке по фактическим затратам на их приобретение, а в их реальной стоимости на отчетную дату. В соответствии с [Положением](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107308;fld=134;dst=100084) по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008) величина названных резервов является оценочным значением.

Величина оценочного обязательства связана с пассивом и определяется исходя из наиболее достоверной денежной оценки расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Это сумма средств, которая потребуется организации непосредственно для исполнения (погашения) обязательства или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. Порядок учета оценочных обязательств регламентируется [Положением](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107308;fld=134;dst=100084) по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010). Оценочные обязательства надо отражать в бухучете на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». При обсуждении проектов изменений в нормативные акты по бухучету специалисты Минфина говорили о том, что ведомство внесет изменения и в [План](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107972;fld=134;dst=100010) счетов бухгалтерского учета, и в [Инструкцию](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107972;fld=134;dst=100379) по его применению. В частности, планировалось, что счет 96 «Резервы предстоящих расходов» будет переименован в «Оценочные обязательства», однако, на текущий момент таких поправок в [План](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107972;fld=134;dst=100010) счетов нет.

Таким образом, при создании так называемых «резервов» в бухгалтерском учете в 2011 году, следует в первую очередь определиться, является ли то или иной резерв текущим обязательством организации или корректирует стоимость актива. Если резерв является обязательством, то это оценочное обязательство, если резерв корректирует стоимость актива, то это оценочный резерв.

Следует помнить, что в связи с выходом [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014) об оценочных обязательствах и поправками в Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, организации больше не вправе выбирать, создавать ли им тот или иной резерв. Они либо обязаны создавать конкретный резерв и (или) оценочное обязательство, либо, наоборот, не вправе создавать резерв и (или) оценочное обязательство.

Кроме того, порядок создания, использование и списания оценочных обязательств и оценочных резервов должен быть подробно расписан в положении об учетной политике для целей бухгалтерского учета организации.

Далее подробнее рассмотрим порядок формирование и использования каждого вида оценочных резервов и обязательств.

## 1. Оценочные резервы.

Оценочные резервы формируются в соответствии с правилами бухгалтерского учета вне зависимости от финансового результата деятельности организации, в целях обеспечения требования осмотрительности. Это требование, согласно [п. 6](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107308;fld=134;dst=100040) ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

### 1.1. Резерв сомнительных долгов.

Резерв по сомнительным долгам является оценочным резервом, так как призван скорректировать актив организации (дебиторскую задолженностью).

До 2011 года п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, было установлено лишь право организаций создавать резерв сомнительных долгов. И формально каждая организация решала самостоятельно, делать это или нет. С 2011 года если у организации есть сомнительная дебиторская задолженность, то она обязана создать резерв сомнительных долгов (п. 70 указанного Положения в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 г. № 186н).

Изменено само понятие сомнительной задолженности. Теперь таковой признается любая дебиторская задолженность, которая не погашена или **с высокой степенью вероятности** (этих четырех слов раньше не было) не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Теперь 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 есть информация, что другим своим кредиторам он не платит, то есть основания для создания резерва по его даже непросроченным долгам).

Теперь нет упоминания о том, что резервы создаются только по расчетам за «продукцию, товары, работы и услуги». А значит, нужно создать резерв, например, по сомнительному долгу по возврату займа.

Кроме того, исключено требование о необходимости проведения инвентаризации дебиторской задолженности для создания резерва.

Согласно абз. 3 п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, величину резерва следует определять отдельно по каждому сомнительному долгу исходя из финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Конкретный порядок создания резерва сомнительных долгов (оценки степени вероятности) законодательно не определено.

В связи с изложенным, рекомендуем самостоятельно разработать способ создания резерва по сомнительным долгам, и закрепить в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008).

При разработке способа формирования резерва по сомнительным долгам организации следует учитывать необходимость применения экспертной оценки вероятности оплаты дебиторской задолженности. В качестве основного критерия для экспертных оценок берется наличие рисков неоплаты долга, неполной его оплаты или оплаты со значительным отклонением от установленных сроков.

Экспертами могут выступать специалисты следующих подразделений:

- по задолженности, возникшей по договорам реализации, - коммерческий отдел;

- по задолженности, находящейся в процессе судебного производства либо подтвержденной судебными актами, а также в отношении должников, находящихся в процедуре банкротства, - юридическая служба;

- по задолженности по расчетам по договорам уступки права требования за реализованные товары (работы, услуги) - финансовая служба.

На основании экспертизы вероятности оплаты дебиторской задолженности определяется коэффициент экспертной оценки, который может принимать значения в диапазоне в зависимости от степени вероятности погашения задолженности (от 0,1 до 1). Указанный коэффициент применяется к сумме рассчитанного резерва по сомнительным долгам.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском балансе (как и раньше) резерв по сомнительным долгам отдельно показывать не нужно. Он корректирует стоимость самих сомнительных долгов, как и иные оценочные резервы (п. 35 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н).

В налоговом учете резерв по сомнительным долгам, как и прежде, может создаваться только по просроченной задолженности, возникшей в связи с отгрузкой товаров, работ или услуг, и лишь на основании проведенной инвентаризации (ст.266 НК РФ). А значит, правила бухучета и правила налогового учета отличаются друг от друга. И как следствие –неизбежны разницы по [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107304;fld=134;dst=100168).

**Пример.** В учетной политике организации закреплен следующий порядок расчета резерва по сомнительным долгам:

«Вся просроченная дебиторская задолженность контрагентов объединяется в две группы на основании периода просрочки платежа:

- группа риска № 1 (период просрочки от 0 до 45 дней);

- группа риска № 2 (период просрочки более 45);

Далее определяется коэффициент вероятности оплаты (коэффициентом экспертной оценки). При присвоении коэффициента экспертной оценки рассматриваются задолженность [2-й](consultantplus://offline/main?base=PBI;n=165446;fld=134;dst=100017) группы риска (задолженность группы риска № 1 не оценивается). В качестве основного критерия для присвоения экспертных оценок берется наличие рисков неоплаты долга, неполной его оплаты или оплаты со значительным отклонением от установленных сроков.

Экспертами выступают специалисты следующих подразделений:

- по задолженности, возникшей по договорам реализации, - коммерческий отдел;

- по задолженности, находящейся в процессе судебного производства либо подтвержденной судебными актами, а также в отношении должников, находящихся в процедуре банкротства, - юридическая служба;

- по задолженности по расчетам по договорам уступки права требования за реализованные товары (работы, услуги) - финансовая служба.

Коэффициент экспертной оценки (Кэксп.) может принимать значения в диапазоне в зависимости от степени вероятности погашения задолженности:

- низкая вероятность погашения долга - от 0,7 до 1,0;

- средняя вероятность погашения долга - от 0,1 до 0,6;

- высокая вероятность погашения долга - 0.

Расчет суммы резерва по сомнительным долгам осуществляется специалистом экономического подразделения по каждой задолженности и каждому должнику отдельно путем умножения суммы сомнительной задолженности на соответствующий коэффициент экспертной оценки (Кэксп.)».

По состоянию на 31.03.2011 г. у организации имеется следующая просроченная дебиторская задолженность:

- от ООО «Промстойэкспорт» по договору поставки продукции (по счету 62) в сумме 2.000 руб. Срок просрочки платежа 55 дней;

- от ООО «Пушинка» по договору выданного займа (по счету 58) в сумме 1.000 руб. Срок просрочки возврата займа 91 дней.

Специалист коммерческого отдела оценил вероятность погашения задолженности ООО «Промстойэкспорт» как среднюю (Кэксп.=0,2). Специалист финансовой службы оценил вероятность погашения задолженности ООО «Пушинка» как низкую (Кэксп.=0,8). Соответственно резерв по сомнительным долгам будет равен 1.200 руб. (2.000\*0,2+1.000\*0,8)

В учете организации была сделана такая запись:

Дт 91.2 Кт 63 – 1.200 руб. – по состоянию на 31.03.2011 г. сформирован резерв по сомнительным долгам.

### 1.2. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей является оценочным резервом, так как призван скорректировать актив организации (материально-производственные запасы).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается только в бухгалтерском учете. Его формирование является обязанностью организации в случае выявление фактов снижения стоимости МПЗ. Согласно п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, или текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов компании на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

При этом в учетной политике необходимо указать:

- способы создания резервов: отдельно по каждому наименованию или по группам однородных либо связанных наименований запасов;

- порядок или способ определения текущей (рыночной) стоимости запасов материальных ценностей и расчета их чистой продажной стоимости;

- порядок документального оформления расчета резервов.

Образование резерва отражается в учете бухгалтерской записью Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей».

По мере списания материальных ценностей, под которые образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: Дт 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» Кт 91.1 «Прочие доходы».

При повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее был создан резерв, делается аналогичная запись: Дт 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» Кт 91.1«Прочие доходы».

**Пример.**В 2009 году торговая организация приобрела партию телевизоров (100 шт.) по цене 59.000 руб. за один телевизор, в т.ч. НДС (18%) – 9.000 руб.

В учете организации были сделаны такие записи:

Дт 41.1 Кт 60.1 – 5.000.000 руб. - поступил товар на склад торговой организации, отражена покупная цена без НДС (50.000 руб. x 100 шт. = 5.000.000 руб.);

Дт 19.3 Кт 60.1 – 900.000 руб. - отражен НДС, предъявленный поставщиком (5.000.000 руб. x 18% = 900.000 руб.).

К концу 2009 г. на складе остались непроданными 20 телевизоров. Рыночная цена на телевизоры этой модели снизилась до 40.000 руб. (без НДС) за 1 шт. Организация приняла решение образовать резерв под снижение стоимости телевизоров: (50.000 руб. – 40.000 руб.) x 20 шт. = 200.000 руб.

В 2010 году из этой партии было продано 15 телевизоров по текущей (рыночной) стоимости с учетом НДС 47 200 руб. (40 000 + 7200).

На конец 2010 года на складе торговой организации осталось пять телевизоров, рыночная цена на которые снизилась до 35.000 руб. В связи с этим в организации было принято решение о доначислении резерва по состоянию на 31 декабря 2010 года: (40.000 руб. – 35.000 руб.) x 5 шт. = 25.000 руб.

В бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Дт 91.1 Кт 14 – 200.000 руб. - образован резерв под снижение стоимости телевизоров на 31 декабря 2009 года;

Дт 62 Кт 90.1 - 708 000 руб. - проданы телевизоры в 2010 году (15 шт. x 47.200 руб. = 708.000 руб.);

Дт 90.3 Кт 68 – 108.000 руб. - начислен НДС с проданных телевизоров (708.000 руб. x 18/118 = 108.000 руб.);

Дт 90.2 Кт 41.1 – 750.000 руб. - списана себестоимость проданных телевизоров (15 шт. x 50.000 руб. = 750.000 руб.);

Дт 14 Кт 91.1 – 150.000 руб. - восстановлен резерв по проданным телевизорам (10.000 руб. x 15 шт. = 150.000 руб.);

Дт 91.2 Кт 14 – 25.000 руб. - доначислен резерв по непроданным телевизорам (31 декабря 2010 года).

Сумма резерва на 1 января 2010 года составила 200.000 руб.

Восстановленная сумма резерва в 2010 г. – 150.000 руб.

Доначислен резерв в 2010 г. – 25.000 руб.

Итого резерв на 31 декабря 2010 года – 75.000 руб.

По состоянию на 31 декабря 2010 года на балансовом счете 41 числятся телевизоры по покупной стоимости 250.000 руб. (5 шт. x 50.000 руб.).

Рыночная стоимость этих телевизоров на 31 декабря 2010 года составила 175.000 руб. (5 шт. x 35.000 руб.).

Снижение рыночной стоимости от покупной цены в размере 75.000 руб. (250.000 – 175.000) отражено по кредиту балансового счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей».

При составлении годового бухгалтерского баланса по [строке](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=107973;fld=134;dst=100101) «Готовая продукция и товары для перепродажи» стоимость телевизоров будет отражена за минусом образованного резерва (дебетовое сальдо по счету 41 минус кредитовое сальдо по счету 14), т.е. в размере 175.000 руб.

### 1.3. Резерв под обесценение финансовых вложений.

Резерв под обесценение финансовых вложений является оценочным резервом, так как призван скорректировать актив организации (финансовые вложения).

Формирование резерва под обесценение финансовых вложений является обязанностью организации в случае выявление признаков обесценения финансовых вложений. Порядок создания в бухгалтерском учете и отражения в бухгалтерской отчетности резерва под обесценение финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Если имеются объективные доказательства того, что был понесен убыток от обесценения по займам и дебиторской задолженности, такой убыток должен быть оценен как разница между балансовой стоимостью актива и дисконтированной стоимостью ожидаемых будущих потоков. Эти денежные потоки, которые не содержат в себе будущих, еще не понесенных убытков, следует дисконтировать по первоначальной эффективной ставке финансового актива, т.е. по эффективной ставке, которая была рассчитана при первоначальном признании (IAS 39.63).

В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения:

Величина снижения

стоимости

Учетная

стоимость

Расчетная стоимость

финансовых вложений

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.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организация образует резерв под обесценение финансовых вложений в случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений.

**Последовательность действия организации при создании резерва под обесценение финансовых вложений:**

1. Установить в учетной политике для целей бухгалтерского учета:

а. Периодичность проведения проверки финансовых вложений на наличие признаков обесценения (ежемесячно, ежеквартально или один раз в год по состоянию на 31 декабря);

б. Перечень признаков обесценения для каждого вида финансовых вложений, по которым производится оценка устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, например:

* появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющихся в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа (по договору уступки права требования) признаков банкротства либо объявление его банкротом;
* совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
* отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем;

в. Порядок расчета величины снижения стоимости финансовых вложений каждого вида на отчетную дату по сравнению с учетной стоимостью;

г. Уровень существенности для оценки устойчивого снижения стоимости финансовых вложений (целесообразно, что бы уровень существенности был ниже или равен общему уровню существенности, установленному в учетной политике организации, для раскрытия информации в бухгалтерской отчетности).

2. На отчетную дату (установленную учетной политикой) осуществляем проверку финансовых вложений на наличие признаков обесценения:

* Стоимость чистых активов организации-эмитента ценных бумаг (или организации доля в уставном капитале которой, принадлежит Обществу, организации-заемщика) на отчетную дату ниже минимального размера уставного капитала для организации такого вида (в соответствии с Федеральными законами от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» или от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»);
* Обязательства (погашение основного долга по займу, процентов, задолженности, приобретенной по договору уступки права требования) не исполнены в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены (Федеральный закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»);
* Начат процесс ликвидации (выписка из ЕГРЮЛ на официальном сайте Федеральной налоговой службы);
* Отсутствуют или существенно снизились поступления от финансовых вложений в форме процентов, дивидендов и т.д.
* Другие признаки, установленные Обществом в своей учетной политике.

При наличии одного или нескольких из приведенных признаков переходим к Шагу 3, при отсутствии таких признаков обесценения дальнейшая проверка не осуществляется (резерв не создается).

3. Определение величины снижения экономических выгод и расчет расчетной стоимости. Методику определения величины снижения экономических выгод организация определяет самостоятельно, для этого можно использовать, например, следующие показатели:

* Снижение величины чистых активов по сравнению с величиной чистых активов на дату приобретения финансового вложения;
* Снижение коэффициента текущей ликвидности по сравнению с величиной на дату приобретения финансового вложения;
* Снижение коэффициента обеспеченности собственными средствами по сравнению с величиной на дату приобретения финансового вложения.

При этом целесообразно для каждого из приведенных показателей установить значение, при достижении которого стоимость финансового вложения становится равной нулю.

4. Проверка единовременного выполнения условий устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений.

5. Отражение в учете суммы созданного резерва (или корректировки размера уже существующего резерва).

**Пример.**

Организация А в июле 2010 году приобрела долю в уставном капитале организации Б (ООО) в размере 50% за 500 тыс. руб. (Дт 58 Кт 76 на сумму 500 тыс. руб.), при этом стоимость чистых активов организации Б на дату приобретения доли составляла «-300 тыс. руб.». Данное вложение было осуществлено с целью организации выпуска нового вида продукции на производственных мощностях организации Б и получения части прибыли от реализации готовой продукции. По расчетам организации А при достижении стоимости чистых активов организации Б размера «- 900 тыс. руб.» воплощение планов организации А становится невозможным и стоимость данного вложения будет равна 0 (т.е. снижение величины чистых активов организации Б на 600 тыс. руб. признается 100% снижением стоимости финансового вложения).

По состоянию на 31.12.2011 г. организацией А проведена проверка наличия признаков обесценения финансового вложения в долю в уставном капитале организации Б – установлены два признака: стоимость чистых активов на отчетную дату ниже минимального размера уставного капитала и отсутствует поступление доходов от участия в уставном капитале. В связи с чем, необходимо рассчитать расчетную стоимость финансового вложения и проверить единовременное выполнение условий устойчивого существенного снижения стоимости. Согласно учетной политике расчет производится по данным баланса организации Б на последний день квартала, предшествующего дате проведения проверки финансового вложения на обесценение.

Таблица № 1

**Расчет снижения стоимости финансового вложения в уставный капитал организации Б по состоянию на 31.12.2011 г.**

| **№ п/п** | **Наименование финансовых вложений** | **Учетная стоимость на 31.12.2011** | **Стоимость чистых активов, тыс. руб.** | | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **На дату приобретения** | **на 31.12.2010** | **на 31.03.2011** | **на 31.07.2011** | **на 30.09.2011** |
| А | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Вклад в уставный капитал организации Б | 500 | -300 | -350 | -500 | -520 | -550 |
| 2 | Снижение стоимости чистых активов по сравнению с датой приобретения в установленном организации А диапазоне, %  (стр. 1 – стр. 1 гр. 2)/ 600 \* 100% |  | 0 | 8,33 | 33,33 | 36,67 | 41,67 |
| 3 | Снижение стоимости финансового вложения, тыс. руб. (стр.1 гр.1 \* стр.2) – сумма подлежащая резервированию |  | 0 | 42 | 167 | 183 | 208 |
| 4 | Расчетная стоимость (учетная стоимость – снижение) |  | 500 | 458 | 333 | 317 | 292 |

По данным таблицы № 1 видно, что расчетная стоимость вклада в уставный капитал на отчетную дату (30.09.2011 г.) и предыдущую отчетную дату (31.07.2011 г.) ниже учетной стоимости финансового вложения (согласно учетной политике оценка производится поквартально). В течение отчетного года расчетная стоимость изменялась исключительно в сторону снижения. Величина снижения стоимости финансового вложения на дату проверки превышает установленный Обществом уровень существенности (5 %) по сравнению с учетной стоимостью. На отчетную дату у организации А отсутствует информация, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений, следовательно организации А необходимо создать резерв под обесценение данного финансового вложения на сумму 208 тыс. руб.

Результаты проверки финансовых вложений на предмет их обесценения целесообразно оформить в виде отчетов по финансовым вложениям, в которых отражаются полный перечень финансовых вложений по данным бухгалтерского учета организации по состоянию на 31 декабря отчетного года (или отчетную дату промежуточной отчетности – в зависимости от установленного в учетной политике срока формирования резерва), признаки обесценения, расчетная стоимость этих финансовых вложений и расчетная сумма резерва под обесценение. На основании данных отчетов комиссия осуществляет анализ финансовых вложений и выносит предложения о формировании резервов под обесценение и их сумме, которая утверждается руководителем организации.

В бухгалтерском учете образование резерва отражается по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». В бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений, по которым образован резерв под обесценение, показывается по расчетной стоимости (учетная стоимость за вычетом суммы образованного резерва).

В налоговом учете резерв под обесценение финансовых вложений непрофессиональными участниками рынка **не создается** ([п. 10 ст. 270](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=94163;fld=134;dst=102379) НК РФ). НК РФ предусматривает создание резерва под обесценение ценных бумаг только у профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность ([ст. 300](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=94163;fld=134;dst=102874) НК РФ). Следовательно, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг, при создании резерва в бухгалтерском учете возникнет постоянное налоговое обязательство, при его снижении (в случае улучшения ситуации после создания резерва) – постоянный налоговый актив.

## 2. Оценочные обязательства.

Оценочные обязательства формируются в соответствии с новым [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», действующему с 2011 года. Оно заменило [ПБУ 8/01](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=74444;fld=134;dst=100012) «Условные факты хозяйственной деятельности».

ПБУ 8/2010 обязаны применять российские юридические лица (за исключением кредитных организаций). Субъекты малого предпринимательства вправе не руководствоваться данным документом, если только они не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг (п. 3 ПБУ 8/2010). Критерии отнесение организаций к субъектам малого предпринимательства приведены в Приложении № 1 к настоящим Методическим рекомендациям. Если организация является субъектом малого предпринимательства и решила воспользоваться своим правом не применять ПБУ 8/2010, это решение необходимо закрепить в Положении об учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Принятие новой версии ПБУ вызвано необходимостью:

* сближения Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) с Международной системой финансовой отчетности (МСФО) (а именно с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»);
* систематизации понятийного аппарата;
* повышения прозрачности отчетности;
* устранения несоответствий между различными нормативно-правовыми актами РСБУ, формами отчетности и приложениями к ним.

Пунктом 2 ПБУ 8/2010 установлено, что оно не применяется в отношении:

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

б) резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;

в) оценочных резервов;

г) учитываемых в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 114н, сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

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

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

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

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

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

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

### 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 гарантийное 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:

- оценочные обязательства по выплате годового вознаграждения работникам;

- оценочные обязательства по судебным разбирательствам;

- оценочные обязательства по предстоящей реструктуризации деятельности;

- оценочные обязательства по штрафным санкциям;

- оценочное обязательство по убыточным договорам и др.

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. Оценочные обязательства в бухгалтерской отчетности.

Величина оценочных обязательств, сформированных в бухучете 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 РФ от 02.07.2010 г. № 66н (далее - Приказ № 66н), предусмотрено две строки:

- [строка 1430](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100070) «Резервы под условные обязательства» - для отражения величины долгосрочных оценочных обязательств;

- [строка 1540](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100077) «Резервы предстоящих расходов» - для отражения величины краткосрочных оценочных обязательств.

Как видим, наименования этих строк не соответствуют терминологии нового [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014). Дело в том, что новые формы бухгалтерской отчетности были утверждены до момента принятия [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014), а в тот период времени еще не существовало понятия «оценочное обязательство».

При формировании бухгалтерской отчетности в 2011 г. следует учитывать изменения нормативно-правовых актов, в частности требования [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100014), и в указанных показателях бухгалтерского [баланса](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100026) отражать суммы оценочных 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 [строкам 1430](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100070) и [1540](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100077) 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 резервы по состоянию на 31 декабря 2010 и 2009 гг. можно не отражать.

По окончании 2011 г. организация будет заполнять пояснительную записку к годовой бухгалтерской отчетности. В рекомендованной форме пояснительной записки, приведенной в Приказе № 66н, есть [таблица 7](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476) «Резервы под условные обязательства». В названной [таблице](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476) организация должна привести сведения о движении оценочных обязательств за отчетный год - показать сумму начисленных, списанных и восстановленных оценочных обязательств.

Так как форма пояснительной записки рекомендуемая, организация вправе изменить название этой [таблицы](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476). Правильнее было бы назвать ее «Оценочные обязательства».

Для корректного заполнения показателей [таблицы 7](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476) пояснительной записки в бухгалтерском учете следует ввести соответствующую аналитику на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». То есть сделать на этом счете такую группировку данных об оценочных обязательствах, чтобы по итогам отчетного года можно было без труда заполнить [таблицу 7](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476) пояснительной записки.

Полный объем информации об оценочных обязательствах, который надлежит привести в бухгалтерской отчетности, определен в [п. 24](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100085) ПБУ 8/2010. В нем перечислены следующие виды сведений, подлежащих раскрытию:

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

б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

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

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

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

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

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

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с [п. 19](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100060) ПБУ 8/2010.

Указанные сведения об оценочных обязательствах раскрываются, только если они являются существенными (по величине и характеру обязательства организации). Эту информацию следует отразить в пояснительной записке к балансу и отчету о прибылях и убытках.

В [таблице 7](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476) рекомендуемой формы пояснительной записки приводятся данные, соответствующие [пп. "а"](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100086) - ["д" п. 24](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100090) ПБУ 8/2010. Остальные сведения об оценочных обязательствах организация может указать, либо добавив их таблицу, либо в форме текста после этой [таблицы](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100476).

Может случиться, что подробное раскрытие информации об оценочных обязательствах наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий лежащих в их основе обязательств и фактов. В данном случае организация вправе не раскрывать такую информацию. Об этом прямо говорится в [п. 28](consultantplus://offline/main?base=LAW;n=110328;fld=134;dst=100103) ПБУ 8/2010.

Если возникнет подобная ситуация, то в пояснительной записке необходимо указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, а также причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

**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.