

-
- с 1-го числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива;
 - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива (если фактическая эксплуатация инвестиционного актива началась до завершения работ по его приобретению, сооружению и (или) изготовлению).
- После этой даты проценты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов организации–заемщика.

УДК 657

ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВА НА ОПЛАТУ ОТПУСКОВ В СООТВЕТСТВИИ С ПБУ 8/2010 «ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ»

***Н.Е. Климушкина, кандидат экономических наук, доцент
ФГБОУ ВПО «Ульяновская государственная
сельскохозяйственная академия»***

тел. 8(84231)55-95-52, klimushkina-natalia@yandex.ru

***Н.В. Китаева, старший преподаватель
ФГБОУ ВПО «Ульяновская государственная
сельскохозяйственная академия»***

тел. 8(84231)55-95-52, kitaeva1955@mail.ru

***Л.М. Прохорова, кандидат экономических наук, старший преподаватель
ФГБОУ ВПО «Ульяновская государственная
сельскохозяйственная академия»
8(8422)55-95-52, plm9@yandex.ru***

Ключевые слова: *Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы, резерв на оплату отпусков.*

В бухгалтерской учетной политике практически всех организаций, за исключением малых, теперь должен быть прописан порядок создания резерва на оплату отпусков работников.

Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУК 8/2010) устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности; правила признания оценочного обязательства и отражения информации об условном обязательстве и условном активе; определяет величину оценочного обязательства, ее списание, изменение; раскрывает информацию в бухгалтерском учете.

Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 заменило действовавшее ранее

ПБУ 8/01 “Условные факты хозяйственной деятельности” и соответствует международному стандарту финансовой отчетности IAS 37 “Резервы, условные обязательства и условные активы”.

Настоящее Положение устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

ПБУ 8/2010 не применяется в отношении:

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

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

- оценочных резервов;

- сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в последующих отчетных периодах, согласно нормам ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль”.

Добавим: ПБУ 8/2010 может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

Оценочное обязательство – это обязательство организации величина и (или) срок исполнения которого неопределен. Оно вытекает из законодательных и нормативных правовых актов, судебных решений и договоров; может быть результатом действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

В соответствии с п. 5, ПБУ 8/2010 для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете требуется одновременное соблюдение 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.

Когда невозможно дать надежную оценку оценочного обязательства, то предполагается обязательство, которое не может быть учтено. Такое обязательство признается условным.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности.

При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным (п. 8 ПБУ 8/2010).

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в величине, которая отражает наиболее достоверную денежную оценку расходов, требуемых для погашения обязательств в будущем.

Резерв под оценочное обязательство по состоянию на отчетную дату создается в достоверной денежной оценке: погашения обязательства или перевода его на третью сторону.

При оценке резерва следует также принимать во внимание будущие события, такие как изменения законодательства и технологии производства, если имеются убедительные доказательства того, что они произойдут. Также следует принимать во внимание существующие риски и неопределенность.

При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет (п.19 ПБУ 8/2010):

а) суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02;

б) ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством. Такие поступления отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. Прибыль от выбытия активов, связанного с событием, в результате которого формируется резерв, не учитывается при расчете резерва;

в) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

В случае если у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении организацией соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве состоятельного актива. Величина такого актива не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива.

В отчете о прибылях и убытках организации расходы, отражаемые при признании оценочных обязательств, представляются за вычетом доходов, признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам.

Пункт 17 ПБУ 8/2010 определяет, что для получения наилучшей оценки часто применяются статистические методы: определение средней арифметической или средневзвешенной величины.

В соответствии с приказом Минфина России № 186н от 24 декабря 2010г. были внесены изменения в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утвержденное приказом Минфина РФ

от 29 июля 1998г. № 34н, далее – Положение).

С 2011 года резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском учете не создается. До 2011г. образование такого резерва в бухучете допускалось п. 72 Положения. С 1 января 2011г. этот пункт утратил силу. С этой же даты в соответствии с ПБУ 8/2010 некоторые резервы, создание которых допускалось п. 72, например резерв на оплату отпусков, теперь являются оценочными обязательствами. И теперь выходит, что с 2011 года практически все организации (за исключением малых) обязаны, во-первых, создавать в бухгалтерском учете резерв на оплату отпусков. И, во-вторых, регулярно оценивать величину обязательства по выплате отпускных по правилам ПБУ 8/2010.

Определять величину резерва по оплате отпускных необходимо как минимум раз в квартал, перед составлением бухгалтерской отчетности. Величина резерва на конец каждого квартала должна покрывать ту сумму задолженности, которая бы возникла, если бы пришлось в одночасье выплачивать всем работникам отпускные. Здесь надо учитывать не только «чистые» выплаты сотрудникам, но и НДФЛ со страховыми взносами с таких отпускных.

Итак, сумму резерва надо оценить, а вот как, в новой редакции ПБУ 8/2010 четко не прописано. В разделе III ПБУ 8/2010 изложен лишь следующий 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). Поэтому организация вправе выбрать любой механизм оценки, закрепив его в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Самой точной и в то же время трудоемкой является оценка по каждому работнику. Но есть способ проще. Можно посчитать резерв в среднем по категориям работников. Например, по основным рабочим, управленческому персоналу и т. п. Это упростит начисление резерва.

Пример. Расчет суммы резерва на оплату отпусков в бухгалтерском учете

В учетной политике для целей бухгалтерского учета ООО «Восход» на 2011 год прописано, что оценочное обязательство в виде резерва на оплату отпусков определяется на конец каждого квартала, по категориям работников исходя из количества неиспользованных дней отпуска, среднедневного заработка и среднего числа дней в месяце (29,4).

Все данные, необходимые для расчета представим в таблице.

Категория работников	Количество человек	Общая сумма зарплаты за месяц, руб.	Неиспользованные дни отпуска
Работники основного производства	50	1150000	380
Аппарат управления	10	360000	110
Итого	60	1510000	490

Бухгалтер определил среднедневной заработок по предприятию (при условии, что премии работникам не выплачивались и размер окладов не изменялся с начала года). Среднедневной заработок составил: 856,01руб.

(1510000 : 60 чел. : 29,4дн.).

Величина резерва на оплату отпусков по состоянию на 31 марта 2011 года составила 419444,90руб. (490дн. ×856,01руб.).

Затем бухгалтер убедился в том, что средний заработок на одного работника, рассчитанный нарастающим итогом в организации за период с 1 января по 31 марта 2011 года, не превышает лимит в 463000руб. (1510000 ×3 мес. : 60 чел. = 75500руб.). Поэтому сумму резерва он увеличил еще и на страховые взносы. Сумма страховых взносов равна 84727,87руб. (419444,90руб. ×20,2%).

Итоговая величина резерва на оплату отпусков по состоянию на 31 марта 2011 года – 504172,77руб. (84727,87руб. + 419444,90руб.).

В бухгалтерском учете отчисления в резерв по категориям работников необходимо отразить следующими проводками:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков» - 390991,13руб. (504172,77руб. × 380дн. : 490дн.) – начислен резерв на оплату отпусков работникам основного производства;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков» - 113181,64руб. (504172,77руб. × 110дн. : 490дн.) – начислен резерв на оплату отпусков работникам аппарата управления.

Оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Начисление сумм проводится в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу, прочих доходов и расходов, счетами учета активов организации. Вариант учета зависит от характера обязательств.

При фактических расчетах по обязательству в бухгалтерском учете отражается сумма затрат организации, связанных с выполнением ею признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции с дебетом счета 96.

Если же оценочное обязательство было признано в избытке, то есть сумма неиспользованного резерва оказалась больше, чем нужно, тогда излишки следует отнести к прочим доходам (п. 22 ПБУ 8/2010). При этом составляется проводка:

Дебет 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков»

Кредит 91 субсчет «Прочие доходы» - уменьшена величина оценочного обязательства в виде резерва на оплату отпусков.

Что же касается формирования резерва на оплату отпусков для целей налогового учета, то организации по-прежнему сами могут решать создавать его или нет. Ведь там этот резерв позволяет равномерно учитывать расходы по выплате отпускных в течение года. Правила статьи 324.1 Налогового кодекса РФ остались неизменны и в этом году.

Таким образом, в 2011 году все организации, за исключением малых, обязаны создавать в бухгалтерском учете резерв на оплату отпусков. В налоговом учете такой резерв организации формируют по-прежнему на свое усмотрение. Уточнять величину оценочного обязательства в виде резерва по отпускным нужно как минимум в конце каждого квартала. Организации вправе выбрать любой механизм оценки суммы резерва, закрепив его в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Библиографический список:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное приказом Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н.