

ЭКОНОМИКА***Бекетова Елена Викторовна***

старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и контроля
ФГБОУ ВПО «Хабаровская государственная академия экономики и права»

г. Хабаровск, Хабаровский край

**РОЛЬ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ПОВЫШЕНИИ
КАЧЕСТВА БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ЕЕ
ИНФОРМАТИВНОСТИ ДЛЯ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ**

Аннотация: в данной статье предпринята попытка раскрыть необходимость отражения в бухгалтерской отчетности событий, которые могут не относиться к отчетному периоду, но значительно влиять на решения пользователей, принимаемые на основе бухгалтерской финансовой отчетности за этот период. Рассмотрено влияние решения об отражении таких событий путем включения в бухгалтерскую отчетность оценочных обязательств на показатели бухгалтерской финансовой отчетности конкретной организации. В заключение на примере некоторых показателей и коэффициентов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность, проиллюстрировано различие в возможной оценке финансовой отчетности, включающей либо не включающей оценочные обязательства.

Ключевые слова: резервирование, финансовый результат, оценочные обязательства, финансовая отчетность, резерв на гарантийный ремонт и обслуживание, резерв на оплату отпусков, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, показатели финансовой устойчивости, рентабельность.

Основной целью создания организации является получение прибыли в результате производства продукции, выполнения работ или оказания услуг. Процесс производства представляет собой совокупность фактов хозяйственной жизни, связанных с созданием и продажей готового продукта. Во время его

производства и продажи производятся различные расходы. Разница между доходами и расходами составляет прибыль организации.

Но бывают случаи, когда непредвиденные расходы в отчетном периоде могут привести к убыткам, но это не будет говорить о неприбыльности выпуска продукции. В результате этого информация, представленная в бухгалтерской отчетности, будет искажена. Для таких случаев нормативными документами предусмотрено создание оценочных обязательств.

Резервирование играет важную роль в формировании финансового результата, поскольку позволяет распределить во времени затраты, относящиеся к нескольким отчетным периодам. Законодательство РФ в этом вопросе с 01.01.2011 г. значительно изменилось: 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 серьезные терминологические различия в определении оценочных и условных обязательств, уравнены подходы к созданию отдельных видов резервов.

Но все-таки основной целью создания оценочных обязательств является то, что оценочные резервы способствуют достоверному отражению в бухгалтерской отчетности имущественного и финансового положения организации с учетом неопределенности в отношении событий и условий, которые могут существенно повлиять на принятие решений заинтересованными пользователями. Это следует из основной задачи бухгалтерского учета в области бухгалтерской финансовой отчетности, которая состоит в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах.

Порядок отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете и отчетности установлен в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Согласно этому Положению, оценочные обязательства должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности во всех органи-

зациях (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

- у организации существует обязанность на отчетную дату (как обязательство с неопределенной величиной и сроком исполнения), явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Величина оценочных обязательств, сформированных в бухгалтерском учете на отчетную дату, отражается в бухгалтерском балансе. При этом нужно соблюдать требование п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Согласно этому пункту 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.

Согласно действующему законодательству, организации могут формировать и отражать в бухгалтерской (финансовой) отчетности, например, следующие виды оценочных обязательств:

- оценочное обязательство по оплате отпускных (компенсации за неиспользованный отпуск);
- оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантированное обслуживание;
- 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.

Рассмотрим влияние отражения оценочных обязательств на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и ее оценку пользователями на примере ООО «Стимул». Основной вид деятельности – оптовая торговля.

Показатели бухгалтерской отчетности ООО «Стимул» приведены в таблицах 1, 2.

Таблица 1

Бухгалтерский баланс ООО «Стимул» на 31.12.2013 года, тыс. руб.

<i>Наименование показателя</i>	<i>На 31 декабря 2013 г.</i>
<i>Актив</i>	
<i>I. Внеоборотные активы</i>	
Нематериальные активы	8 599
Основные средства	187 051
Финансовые вложения	3 647
Отложенные налоговые активы	3 284
Прочие внеоборотные активы	5 254
<i>Итого по разделу I</i>	<i>207 835</i>
<i>II. Оборотные активы</i>	
Запасы	201 883
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	444
Дебиторская задолженность	228 391
Фин. вложения (за исключением денежных эквивалентов)	363 066
Денежные средства и денежные эквиваленты	107 310
Прочие оборотные активы	1
<i>Итого по разделу II</i>	<i>901 095</i>
<i>Баланс</i>	<i>1 108 930</i>
<i>Пассив</i>	
<i>III. Капитал и резервы</i>	
Уставный капитал	397 682
Добавочный капитал (без переоценки)	48 903
Резервный капитал	119 652
Нераспределенная прибыль	23 698

<i>Итого по разделу III</i>	589 935
<i>V. Краткосрочные обязательства</i>	
Кредиторская задолженность	518 995
<i>Итого по разделу V</i>	518 995
<i>Баланс</i>	1 108 930

Таблица 2

Отчет о финансовых результатах ООО «Стимул» за 2013 год, тыс. руб.

<i>Показатель</i>	
Выручка	83 574
Себестоимость продаж	(66 991)
Валовая прибыль	16 583
Управленческие расходы	5 700
Прибыль от продаж	10 883
Доходы от участия в других организациях	291 234
Проценты к получению	151 055
Проценты к уплате –	
Прочие доходы	4 774
Прочие расходы	(118 997)
Прибыль до налогообложения	338 949

Организация по состоянию на 31.12.2013 года не сформировала и не отразила в отчетности никакие оценочные обязательства. Однако согласно требованиям ПБУ 8/2010 должны создаваться оценочные обязательства под оплату и на гарантийный ремонт. Таким образом, показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности в организации искажаются.

Сравним данные бухгалтерской финансовой отчетности в случаях, когда оценочные обязательства создавались, и когда нет. Для этого необходимо рассчитать суммы указанных резервов.

ООО «Стимул» продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации в связи с его возвратом как некачественного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту оценивается как низкая. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что с высокой степенью вероятности примерно 3 процента проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 12 процентов потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов ор-

ганизация 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 27 процентов 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 $3 \text{ процента} + 12 \text{ процентов} \times 0,27 = 6,24 \text{ процентов}$ стоимости проданных товаров.

Организация рассчитывает величину оценочного обязательства по состоянию на 31 декабря 2013 г. Предполагаемая величина подлежащего погашению обязательства равна $6,24 \% \times 83\,574 \text{ тыс. руб.} = 5\,215 \text{ тыс. руб.}$ Срок погашения обязательства – через 1 год после отчетной даты.

На основании произведенного расчета в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31 декабря 2013 г. приведенная стоимость оценочного обязательства отражается в сумме 5 215 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря 2013 г. организация отражает в бухгалтерском учете увеличение величины оценочного обязательства по дебету счета учета расходов на продажу и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 5 215 тыс. руб.

Кроме резерва по гарантийному ремонту, ООО «Стимул» обязано также отражать в учете и отчетности резерв на оплату отпусков. Можно рекомендовать утвердить в учетной политике ООО «Стимул» утвердить следующий порядок расчета резерва на оплату отпусков:

1. Оценочное обязательство в виде резерва на оплату отпусков рассчитывается ежемесячно на последнее число каждого месяца исходя из фонда оплаты труда с учетом страховых взносов во внебюджетные фонды, включая взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

2. Зарплата вновь принятых в данном месяце работников учитывается при расчете резерва только по истечении шести месяцев их работы в организации.

3. Выплаты уволившимся в данном месяце работникам при расчете суммы отчисления в резерв не учитываются.

4. За каждый месяц работы сотруднику полагается 2,33 дня ежегодного оплачиваемого отпуска.

5. При расчете размера отчислений в резерв на оплату отпусков используется формула:

Сумма отчисления в резерв за месяц = (ФОТ + страховые взносы): 28 дней х 2,33 дней (28 – это количество дней отпуска в год).

Согласно этим расчетам, резерв на оплату отпусков в 2013 году должен составлять 6 145 тыс. рублей, таким образом ООО «Стимул» должно отразить в бухгалтерском учете увеличение величины оценочного обязательства по дебету счета учета расходов на продажу и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 6145 тыс. руб.

Из приведенных расчетов понятно, что ООО «Стимул» с большой долей вероятности может в будущем понести расходы на сумму, оцененную примерно в 11360 тыс. рублей, что является довольно значительной суммой. В таблицах 3, 4 проиллюстрируем, как изменятся показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, если оценочные обязательства будут отражены в бухгалтерском учете.

Таблица 3

Сравнение показателей бухгалтерского баланса ООО «Стимул»

<i>Показатель</i>	<i>Без оценочных обязательств</i>	<i>С оценочными обязательствами</i>
<i>I. Внеоборотные активы</i>		
Нематериальные активы	8 599	8 599
Основные средства	187 051	187 051
Финансовые вложения	3 647	3 647
Отложенные налоговые активы	3 284	3 284
Прочие внеоборотные активы	5 254	5 254
<i>Итого по разделу I</i>	<i>207 835</i>	<i>207 835</i>
<i>II. Оборотные активы</i>		
Запасы	201 883	201 883
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	444	444

Дебиторская задолженность	228 391	228 391
Фин. вложения (за исключением денежных эквивалентов)	363 066	363 066
Денежные средства и денежные эквиваленты	107 310	107 310
Прочие оборотные активы	1	1
<i>Итого по разделу II</i>	<i>901 095</i>	<i>901 095</i>
<i>Баланс</i>	<i>1 108 930</i>	<i>1 108 930</i>
<i>Пассив</i>		
<i>III. Капитал и резервы</i>		
Уставный капитал	397 682	397 682
Добавочный капитал (без переоценки)	48 903	48 903
Резервный капитал	119 652	119 652
Нераспределенная прибыль	23 698	12 338
<i>Итого по разделу III</i>	<i>589 935</i>	<i>578 575</i>
<i>V. Краткосрочные обязательства</i>		
Кредиторская задолженность	518 995	518 995
Оценочные обязательства		11 360
<i>Итого по разделу V</i>	<i>518 995</i>	<i>530 355</i>
<i>Баланс</i>	<i>1 108 930</i>	<i>1 108 930</i>

Таблица 4

Сравнение показателей отчета о финансовых результатах ООО «Стимул»

<i>Показатель</i>	<i>Оценочные обязательства не создаются</i>	<i>Оценочные обязательства создаются</i>
Выручка	83 574	83 574
Себестоимость продаж	(66 991)	(66 991)
Валовая прибыль	16 583	16 583
Расходы на продажу	5 700	17 060
Прибыль от продаж	10 883	(477)
Доходы от участия в других организациях	291 234	291 234
Проценты к получению	151 055	151 055
Проценты к уплате		
Прочие доходы	4 774	4 774
Прочие расходы	(118 997)	(118 997)
Прибыль до налогообложения	338 949	327 589

Можно заметить, что показатели бухгалтерской финансовой отчетности с учетом отражения оценочных обязательств довольно существенно отличаются от показателей отчетности, где наличие обязательств, с большой долей вероятности могущих возникнуть в будущем, проигнорировано. Так как показатели, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности изменились, могут

измениться и решения, принимаемые пользователями на основании этой отчетности.

В таблице 5 проиллюстрируем, как будут различаться основные показатели, характеризующие имущественное и финансовое состояние ООО «Стимул» в зависимости от того, создаются или нет резервы под оценочные обязательства.

Таблица 5

Влияние создания оценочных обязательств на некоторые показатели финансовой устойчивости и рентабельности ООО «Стимул»

<i>Показатели</i>	<i>Оценочные обязательства не создаются</i>	<i>Оценочные обязательства создаются</i>
Коэффициент текущей платежеспособности	1,73	1,69
Коэффициент автономии	0,53	0,52
Коэффициент маневренности собственных средств:	0,64	0,64
Рентабельность продаж, %	13	–
рентабельность активов, 5	30,5	29,5

Как видно из таблицы, по некоторым показателям разница незначительна. Однако по другим, по таким, как рентабельность продаж, рентабельность активов создание оценочных обязательств коренным образом меняет значение рассчитанного показателя. Это позволяет утверждать, что нераскрытие в отчетности таких фактов может ввести пользователя в заблуждение. Таким образом, можно сказать, что оценочные обязательства являются важной статьей расходов, участвующих в формировании финансовых результатов организации, и их создание и раскрытие в бухгалтерской финансовой отчетности позволяют значительно повысить достоверность отчетности и ее информативность для пользователей.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ, часть вторая [Текст]. Федеральный закон от 5.08.2000 г. №117–ФЗ: <http://www.consultant.ru/online/>
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Текст]. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г.

№34н.: <http://www.consultant.ru/online/>

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.: <http://www.consultant.ru/online/>

4. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ8/10. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н.: <http://www.consultant.ru/online/>

5. Кожухова О.С. Проблемы формирования достоверной финансовой отчетности на современном этапе развития экономики / О.С. Кожухова // Вестник ИНЖЭКОНА. – Серия «Экономика». – 2009. – Выпуск 2 (29).