

**Синицына Ю.Л., Щелкунова В.К.**

**РАЗЪЯСНЕНИЯ ПО ПРИМЕНЕНИЮ  
ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ОЦЕНОЧНЫЕ  
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ»  
(ПБУ 8/2010),  
УТВЕРЖДЕННОГО ПРИКАЗОМ МИНФИНА РФ  
ОТ 13 ДЕКАБРЯ 2010 Г. № 167Н**

**Москва 2011**

Р е ц е з е н т ы:

Дубовенко Л.А., Городецкая И.А., Колик В.О., Ложников И.Н., Родителява Н.В.

**Синицына Ю.Л., Щелкунова В.К.**

Разъяснения по применению Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденного приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н – М.: Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона; Издательский дом БИНФА, 2011.

Данные Разъяснения не являются нормативно-правовым актом по бухгалтерскому учету. В них представлен взгляд специалистов НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона» на возможное применение и интерпретацию организациями (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденного приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н. В них содержатся рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета операций, связанных с признанием, списанием и изменением величины оценочных обязательств, а также по порядку отражения информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской отчетности.

«Разъяснения» разработаны на основе нормативных актов по бухгалтерскому учету, действующих по состоянию на 01 ноября 2011 г.

©Издательский дом БИНФА, 2011

© ООО «Аудиторская служба «СТЕК»: Синицына Ю.Л., Щелкунова В.К.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ .....	4
2. ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА .....	7
2.1. Понятие – оценочное обязательство .....	7
2.2. Об особенностях признания оценочных обязательств .....	10
2.3. Определение величины оценочного обязательства .....	12
2.4. Учет операций по признанию, списанию и изменению величины оценочного обязательства .....	18
3. УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА .....	22
4. УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ .....	23
5. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ .....	24
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	27
Приложение №1 .....	27
Приложение №2 .....	28

## **ВВЕДЕНИЕ**

1. Настоящие Разъяснения по применению Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденного приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н, (в дальнейшем - Разъяснения) содержат рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета операций, связанных с признанием, списанием и изменением величины оценочных обязательств, а также по порядку отражения информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской отчетности.

2. Настоящие Разъяснения могут быть использованы в практической работе организациями (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

## **1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

3. В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и сближения с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (далее – ПБУ 8/2010), применяемое с бухгалтерской отчетности 2011 года. ПБУ 8/2010 во многом соответствует международному стандарту финансовой отчетности IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Одновременно с утверждением ПБУ 8/2010 признано утратившим силу Положение по бухгалтерскому учёту «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утверждённое приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н.

Кроме того, Приказом Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 3», также вступившим в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года, внесены изменения в отдельные нормативные правовые акты, касающиеся правомочности применения ПБУ 8/2010. Так, признаны утратившими силу:

- пункт 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, которым было предусмотрено право организаций на

создание резервов предстоящих расходов, в том числе на предстоящую оплату отпусков работникам, ремонт основных средств, производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- пункт 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н, которым были установлены правила образования резерва расходов на ремонт основных средств.

Таким образом, с 2011 года понятие «резерв» в методологии бухгалтерского учета применимо только к оценочным резервам и резервам, формируемым из нераспределенной прибыли. А в отношении предстоящих расходов только при выполнении всех условий, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, в бухгалтерском учете такие расходы подлежат признанию в качестве оценочных обязательств.

Если в соответствии с пунктом 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, организации имели право выбора: либо создавать резервы предстоящих расходов согласно перечню, либо такого рода затраты признавать расходами отчетного периода по мере их осуществления, то в связи с отменой названного пункта и вступлением в силу ПБУ 8/2010 с 2011 года признание оценочных обязательств, в том числе и в отношении предстоящих расходов, для которых выполняются условия, установленные пунктом 5 ПБУ 8/2010, является обязательным для организаций.

4. ПБУ 8/2010 устанавливает правила бухгалтерского учета оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов и порядок раскрытия информации о них в отчетности организаций (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству российской Федерации.

5. ПБУ 8/2010 может не применяться субъектами малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг).

6. 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. К оценочным резервам относятся резервы под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги. Правила формирования указанных резервов установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н, Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, и Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н, соответственно;

- сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в последующих отчетных периодах, согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н, (далее - ПБУ 18/02).

7. Применение на практике ПБУ 8/2010 требует глубокого анализа всех событий хозяйственной деятельности организации, взаимодействия бухгалтерской службы с другими подразделениями организации, а также создания организационных процедур и правил документооборота. В связи с этим в организациях должны быть установлены:

- обязанности соответствующих должностных лиц по выявлению существующих на каждую отчетную дату оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств, определению величины оценочных обязательств, подлежащих признанию в бухгалтерском учете,

- формы и порядок оформления первичных документов, составляемых ответственными лицами при отражении в бухгалтерском учете признания, списания и изменения величины оценочных обязательств (бухгалтерские справки, расчеты и прочие документы);

- формы и методы внутреннего контроля за соблюдением норм ПБУ 8/2010.

8. Фактами хозяйственной деятельности организации, в отношении которых в бухгалтерском учете могут отражаться оценочные обязательства, при выполнении условий их признания, являются:

- не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает ответчиком, и решения, по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к оттоку экономических выгод организации;

- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении реализованных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

- обязательства в отношении охраны окружающей среды, природоохранных мероприятий, рекультивации земель, связанных с производственной деятельностью организации и

возникающих из требований законодательных и нормативных документов, договоров, действий или заявлений организации;

- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;

- реструктуризация организации, продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;

- наличие заключенных договоров, неизбежные расходы, на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры) согласно п. 2 ПБУ 8/2010;

- обязательства перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время;

- обязательства перед работниками по выплате вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;

- другие аналогичные факты.

## **2. ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

### **2.1. Понятие – оценочное обязательство**

9. ПБУ 8/2010 определяет *оценочные обязательства* как обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения и выделяет два вида обстоятельств, приводящих к их возникновению.

Во-первых, обязательства могут возникнуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров.

Во-вторых, к возникновению обязательств могут привести действия самой организации, когда установившейся прошлой практикой или заявлением организация указала другим лицам, что она принимает на себя определенные обязанности и, в результате, создала обоснованные ожидания у этих лиц, что она выполнит эти обязанности.

**Пример 1.** Руководство организации приняло решение о сокращении численности работников обособленного подразделения, но на отчетную дату работники организации еще не были уведомлены о предстоящем увольнении в порядке, установленном Трудовым кодексом РФ. В этом случае оценочное обязательство в отношении выходных пособий увольняемым работникам на отчетную дату не признается.

Если на отчетную дату работники организации были персонально под роспись уведомлены о предстоящем увольнении, то оценочное обязательство в отношении выходных пособий увольняемым работникам подлежит признанию.

Таким образом, само по себе решение руководства организации о сокращении численности работников не приводит к возникновению оценочного обязательства. Оценочное обязательство признается на отчетную дату, если только об этом решении затронутые им стороны (работники) еще до наступления отчетной даты были уведомлены, и у них возникло оправданное ожидание того, что организация исполнит свои обязанности по выплате пособий.

10. Оценочные обязательства можно отличить от других обязательств организации, таких как кредиторская задолженность, поскольку в отношении величины будущих затрат, необходимых для исполнения оценочных обязательств, и (или) срока их исполнения существует неопределенность.

Кредиторская задолженность, возникшая из двусторонних договоров, отражается в учете, когда контрагент исполнил договор, а организация пока нет (например, когда поступившие товары еще не оплачены). Если обязательство организации не является встречным, оно отражается при наступлении определенных условий признания расходов. Например, штрафы за нарушение условий договора подлежат признанию в составе прочих расходов в корреспонденции со счетом учета расчетов с контрагентом в суммах, признанных должником, в момент такого признания. При этом срок исполнения и величина кредиторской задолженности, признаваемой в бухгалтерском учете, всегда известны.

11. Пунктом 5 ПБУ 8/2010 установлены условия, при одновременном выполнении которых в бухгалтерском учете должно признаваться оценочное обязательство:

- у организации существует обязанность, которая является следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, и исполнения этой обязанности организация не может избежать;
- вероятно, что исполнение этой обязанности приведет к уменьшению экономических выгод организации;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

12. В качестве оценочного обязательства признается только то обязательство, возникающие из прошлых событий хозяйственной деятельности, которое существует независимо от будущих действий организации, т. е организация не сможет предпринять какие либо действия с целью избежать исполнения этого обязательства.

**Пример 2.** Обязательство перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время (по выплате компенсации за неиспользованные отпуска) возникает из прошлых событий хозяйственной деятельности организации. В соответствии с Трудовым кодексом РФ исполнение этого обязательства является для организации обязательным и не зависит от каких либо ее будущих действий.

Поскольку в отношении обязательства перед работниками по оплате отпусков за отработанное ими время (по выплате компенсации за неиспользованные отпуска) выполняются все условия,

перечисленные в пункте 5 ПБУ 8/2010, рассматриваемое обязательство должно быть признано организацией оценочным.

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

Так, сомнения в наличии обязанности могут возникать, если организация является стороной судебного разбирательства. В таком случае прошлое событие считается приводящим к существующей обязанности, если на отчетную дату с учетом всех обстоятельств, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что судебное решение будет принято не в пользу организации. Организация признает оценочное обязательство по этой существующей обязанности в том случае, если выполняются другие условия признания, перечисленные в пункте 5 ПБУ 8/2010.

14. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязанности, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности. Но если на отчетную дату у организации имеется несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, то вероятность уменьшения экономических выгод при исполнении этих обязательств определяется для всех обязательств в совокупности. Хотя вероятность уменьшения экономических выгод по отдельному обязательству может быть невысока, возникновение потребности в определенном оттоке ресурсов для исполнения всех имеющихся обязанностей в целом может оказаться вполне вероятным. Если это так, то оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при выполнении других условий признания.

**Пример 3.** Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждой отдельной единицы проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод организации невысока. В то же время прошлый опыт организации показывает, что с высокой степенью вероятности определенная часть проданных товаров будет возвращена покупателями в связи с их ненадлежащим качеством, и это неизбежно приведет к расходам на выплату стоимости либо замену таких товаров или на их ремонт. Необходимым условием признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете является также возможность обоснованной оценки величины предполагаемых расходов на гарантийный ремонт.

## **2.2. Об особенностях признания оценочных обязательств**

15. ПБУ 8/2010 определяет, как общие требования по признанию оценочных обязательств применяются в следующих специфических случаях:

- заведомо убыточные договоры (пункт 2 ПБУ 8/2010);
- реструктуризация деятельности организации (пункт 11 ПБУ 8/2010);
- ожидаемые убытки от деятельности организации (пункт 12 ПБУ 8/2010).

### **О заведомо убыточных договорах**

16. Оценочные обязательства не признаются в отношении договоров, по которым на отчетную дату хотя бы одна сторона не выполнила полностью свои обязательства. Однако если заранее известно, что расходы на исполнение договоров превысят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры), ПБУ 8/2010 применяется в отношении таких договоров.

Заведомо убыточным не признается договор, исполнение которого может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций.

**Пример 4.** Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. На отчетную дату организация еще не приступила к выполнению договора, однако цены на сырье значительно повысились. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка по договору составляет 20 млн. руб., после повышения цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 25 млн. руб. Санкции за расторжение договора не предусмотрены.

Такой договор не признается заведомо убыточным, так как организация может расторгнуть его без уплаты санкций. Оценочное обязательство по этому договору не отражается в учете.

Если в рассматриваемом договоре содержится условие об уплате неустойки в сумме 7 млн. руб. в случае его неисполнения, то он является заведомо убыточным: неизбежные расходы на его выполнение превышают ожидаемую выручку на 5 млн. руб., кроме того, выход из договора связан с уплатой неустойки, превышающей убыток от исполнения договора. По такому договору на отчетную дату в бухгалтерском учете должно отражаться оценочное обязательство, поскольку одновременно выполняются все условия его признания:

- обязанность возникла в результате прошлого события хозяйственной жизни организации, избежать исполнения которой организация не может (заключение договора поставки и повышение цен на сырье);
- уменьшение экономических выгод организации очевидно: из-за роста цен на сырье при исполнении договора организация получит убыток, а при расторжении договора убыток будет еще значительнее;

- величина убытка может быть определена (ожидаемая выручка по договору минус неизбежные расходы на его исполнение).

В случае если неустойка не превышает убыток от исполнения договора, но сумма ее существенная, договор также является заведомо убыточным. Организация может принять решение о расторжении договора и выплате неустойки. В этом случае в бухгалтерском учете должно отражаться оценочное обязательство по выплате неустойки.

#### **О реструктуризации деятельности организации**

17. При одновременном выполнении всех условий, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, в бухгалтерском учете признаются оценочные обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации.

Под предстоящей реструктуризацией деятельности организации понимается предстоящее осуществление запланированной и контролируемой руководством организации программы действий, существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления.

18. Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации признаются существующими на отчетную дату при одновременном соблюдении следующих условий:

- организация имеет утвержденный план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:

- затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места осуществления такой деятельности;
- структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;
- расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;
- время начала исполнения плана предстоящей реструктуризации деятельности организации;

- организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем.

**Пример 5.** Организация утвердила подробный план закрытия одного из своих производственных подразделений. Предстоящая реструктуризация деятельности предполагает расторжение договоров с заказчиками и увольнение работников подразделения.

Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации в виде сумм, подлежащих выплате заказчикам в связи с расторжением договоров с ними, и в виде выходных

пособий увольняемым работникам признаются существующими на отчетную дату, если до наступления отчетной даты организация разослала заказчикам письма о предстоящем расторжении договоров и уведомила работников о предстоящем увольнении.

Доведение решения организации до затронутых этим решением сторон (заказчиков и работников) создает у них оправданное ожидание того, что подразделение будет закрыто и организация выполнит свои обязанности по уплате неустоек по расторгаемым договорам с заказчиками и по выплате пособий увольняемым работникам.

При этом уменьшение экономических выгод организации очевидно и величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. Все условия признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации на отчетную дату выполняются.

### **Об ожидаемых убытках от деятельности организации**

19. Согласно пункту 12 ПБУ 8/2010 не признаются в бухгалтерском учете оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом, либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ, услуг) и от иных факторов.

Оценочные обязательства могут признаваться только по обязательствам организации, существующим на отчетную дату. Ожидаемые убытки от деятельности организации не отвечают понятию обязательства и условиям признания оценочных обязательств, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010.

### **2.3. Определение величины оценочного обязательства**

20. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, которые необходимы для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода этого обязательства на другое лицо.

Величина оценочного обязательства определяется на основании имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Обоснованность такой оценки должна быть документально подтверждена.

**Пример 6.** При признании оценочного обязательства по заведомо убыточному договору на поставку производимой продукции расчет ожидаемого убытка в случае исполнения договора может быть составлен на основании расценок (прайс-листов) на сырье, полученных от поставщиков и действующих на отчетную дату.

21. Для определения величины оценочного обязательства используются различные методы в зависимости от обстоятельств.

22. Если денежная оценка расходов, необходимых для исполнения (погашения) обязательства, представляет набор значений, то обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных значений по степени их вероятности. В качестве величины оценочного обязательства принимается средневзвешенное значение, определяемое как сумма произведений каждого значения и его вероятности.

**Пример 7.** Организация участвует в судебном процессе в качестве ответчика по иску о взыскании убытков (200 тыс. руб. реального ущерба и 30 тыс. руб. упущенной выгоды). Юридической отдел организации оценил вероятность двух исходов разбирательства:

- потери в размере 200 тыс. руб. - с вероятностью 80%;
- потери в размере 230 тыс. руб. - с вероятностью 20%.

Несмотря на то, что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение реального ущерба истца, организация-ответчик должна принимать в расчет и другой менее вероятный исход дела - компенсацию с учетом упущенной выгоды. Величина оценочного обязательства составит 206 тыс. руб. ( $200 \times 0,80 + 230 \times 0,20$ ).

23. Если денежная оценка расходов, необходимых для исполнения (погашения) обязательства, представляет интервал значений, и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то обязательство оценивается как среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значения интервала.

**Пример 8.** Организация участвует в судебном процессе в качестве ответчика по иску о взыскании убытков. Эксперты сходятся во мнении, что судебное решение будет принято не в пользу организации и по предварительным подсчетам сумма ее потерь составит от 100 до 200 тыс. руб. Величина оценочного обязательства составит 150 тыс. руб.  $((100 + 200)/2)$ .

24. Величину оценочного обязательства организация может определять, основываясь на данных регистров учета за предшествующие периоды.

**Пример 9.** Организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. Расходы организации на гарантийное обслуживание аналогичных товаров за два предшествующих года в среднем составили 4 % от стоимости проданных товаров. Организация, учитывая сведения регистров учета о расходах на гарантийное обслуживание за два предшествующих года, может определять величину оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию, признаваемого на отчетную дату, как 4% от стоимости проданных в отчетном периоде товаров.

25. При определении величины оценочного обязательства в расчет принимаются:

- последствия событий после отчетной даты в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденным приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н;

- риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;
- будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства, если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут.

**Пример 10.** Организация ведет строительство здания производственного назначения на собственном земельном участке. С администрацией региона организация заключила краткосрочный договор аренды прилегающих к стройплощадке земель для прокладки подъездных дорог, оборудования стоянок для тяжелой строительной техники, площадок для сбора несущих металлоконструкций, площадок для хранения строительного мусора.

Договором аренды предусмотрена обязанность арендатора по окончании срока действия договора произвести работы по рекультивации арендованных земель и установлена минимальная сумма затрат на рекультивацию (200 млн. руб.), которая может быть увеличена на основании данных экспертной оценки.

По оценке экспертов, проведенной после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности организации, предполагаемые затраты на рекультивацию составят 250 млн. руб. В этом случае на отчетную дату в бухгалтерском учете организации должно признаваться оценочное обязательство по предстоящим затратам на рекультивацию арендованных земель в сумме 250 млн. руб.

26. Будущие события могут существенно повлиять на определение суммы затрат, необходимых для погашения оценочного обязательства. Но будущие события учитываются только в том случае, когда на отчетную дату существует высокая вероятность того, что эти события произойдут. Так, к будущим событиям можно отнести изменения в законодательстве, в арбитражной практике, совершенствование технологий.

**Пример 11.** Рассматривая условия примера 10, предположим, что разрабатывается новая технология рекультивации земель, которая позволит сократить затраты на 30%. Организация с учетом всех имеющихся у нее сведений ожидает, что новые технологии будут готовы к внедрению до наступления срока исполнения обязательств по рекультивации земель. Следовательно, существует высокая вероятность того, что с помощью использования новых технологий удастся сократить затраты на рекультивацию. Рассмотрев и оценив возможные риски, связанные с внедрением новых технологий в установленные сроки, руководство организации принимает решение об уменьшении величины оценочного обязательства на рекультивацию арендованных земель с 250 до 200 млн. руб., т. е. на 20 %.

27. При расчете величины оценочного обязательства не учитываются:

- суммы увеличения или уменьшения налога на прибыль, которые отражаются в учете и отчетности по правилам ПБУ 18/02;

- ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанных с признаваемым оценочным обязательством, отражаемые в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (далее – ПБУ 9/99).

Кроме того, при определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация ожидает понести при исполнении оценочного обязательства.

28. В случае если у организации отсутствует неопределенность в отношении поступления экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам в возмещение расходов, которые организация ожидает понести при исполнении соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива. При признании в качестве актива поступлений по названным требованиям следует руководствоваться нормами ПБУ 9/99. В частности, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (пункт 16 ПБУ 9/99).

В качестве связанного с оценочным обязательством актива может быть признано ожидаемое возмещение от страховой организации, если события, явившиеся причиной возникновения оценочного обязательства, признаются страховым случаем.

**Пример 12.** В помещении организации была повреждена водопроводная труба, в результате чего был затоплен офис компании, находившейся внизу. Потерпевшая компания обратилась в суд с иском на 1 000 тыс. руб. По мнению юристов, суд с высокой долей вероятности признает организацию виновной в причинении ущерба, и ей придется выплатить пострадавшей компании заявленную сумму. Организация признала оценочное обязательство на сумму 1 000 тыс. руб.

Поскольку организация застраховала свою ответственность по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда имуществу других лиц в случае повреждения системы водоснабжения и отопления, она должна получить от страховой компании возмещение в размере 800 тыс. руб.

Страховое возмещение, ожидаемое от страховой компании, признавшей страховой случай, подлежит учету в качестве самостоятельного актива. Таким активом будет являться дебиторская задолженность страховой компании в сумме 800 тыс. руб. Величина признанного актива не превышает величину соответствующего оценочного обязательства.

29. В случае, когда оценочное обязательство создается организацией в связи с обязанностью уплатить штрафные санкции покупателю за ненадлежащее качество поставленной продукции (товаров), которое было обусловлено ненадлежащим качеством использованного сырья

(товаров), приобретенного у поставщика, и при этом согласно условиям договора, заключенного с поставщиком сырья (товаров), организация вправе потребовать с поставщика сырья (товаров) возмещения убытков, понесенных в связи с поставкой ей бракованного сырья (товаров), в бухгалтерском учете организации подлежит отражению актив в сумме признанной поставщиком претензии.

**Пример 13.** Организация реализует запчасти для автомобилей. Один из покупателей подал иск против организации на сумму 230 тыс. руб. в связи с поставкой ему бракованных запчастей.

По договору поставки, заключенному между организацией и производителем запчастей, при обнаружении брака производитель обязуется возместить стоимость бракованных изделий и уплатить штраф в размере 20% от их стоимости. Согласие от производителя на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий было получено. Стоимость бракованных изделий и штраф составили 200 тыс. руб.

При таких условиях организация должна признать в бухгалтерском учете оценочное обязательство в размере 230 тыс. руб. и актив (задолженность поставщика) в размере 200 тыс. руб.

30. В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (далее - приведенная стоимость).

Процесс дисконтирования позволяет отражать величины будущих затрат, необходимых для исполнения оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых значителен, в уменьшенной величине на каждую предшествующую сроку исполнения отчетную дату. При этом по мере приближения к дате исполнения обязательства сумма оценочного обязательства, признанного в учете на последующие отчетные даты, увеличивается. Иными словами процесс дисконтирования позволяет распределить признание расходов, связанных с исполнением оценочного обязательства, в периоде, предшествующем его исполнению.

Увеличение со временем суммы признаваемого в учете оценочного обязательства можно сравнить с изменением банковского вклада (депозита) по мере начисления процентов по нему. Если для выполнения обязательства через два года организации необходимо иметь 100 тыс. руб., то сегодня она заключит депозитный договор на меньшую сумму, которая с учетом полученных процентов составит через два года необходимую сумму - 100 тыс. руб.

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;

Н - период дисконтирования оценочного обязательства в годах;

^ - знак возведения в степень.

**Пример 14.** Организацией заключен договор аренды земельного участка, по окончании срока действия которого она обязана произвести работы по рекультивации арендованных земель. Предполагаемая сумма затрат на рекультивацию составляет 1 млн. руб. По состоянию на 31 декабря 2011 года организация признает оценочное обязательство по предстоящим расходам на рекультивацию. Срок его погашения – три года после отчетной даты.

Ставку дисконтирования организация приняла равной 14 процентам.

Коэффициент дисконтирования равен:  $КД = 1/(1+0,14)^3 = 0,674972$ .

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

на 31 декабря 2011 года:

1 000 000 руб. x 0,674972 = 674 972 руб.

на 31 декабря 2012 года:

- расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
 $674\,972 \times 0,14 = 94\,496$  руб.
- приведенная стоимость оценочного обязательства  
 $674\,972 + 94\,496 = 769\,468$  руб.

на 31 декабря 2013 года:

- расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
 $769\,468 \times 0,14 = 107\,725$  руб.
- приведенная стоимость оценочного обязательства  
 $769\,468 + 107\,725 = 877\,193$  руб.

на 31 декабря 2014 года:

- расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)  
 $877\,193 \times 0,14 = 122\,807$  руб.
- стоимость оценочного обязательства  
 $877\,193 + 122\,807 = 1\,000\,000$  руб.

Приведенный выше расчет может быть представлен в виде таблицы:

Таблица 1

Дата	Расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты), руб.	Размер (приведенная стоимость) оценочного обязательства, руб.
31.12.2011	-	674 972

31.12.2012	94 496	769 468
31.12.2013	107 725	877 193
31.12.2014	122 807	1 000 000

В таблице 1 приведены расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты), подлежащие признанию за год. Для отражения на последнее число каждого месяца приведенной стоимости оценочного обязательства и постепенного признания в течение года расходов по увеличению оценочного обязательства (процентов) допустимо в соответствии с принятой организацией учетной политикой годовую сумму процентов распределить на 12 месяцев или по кварталам равномерно.

В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не может быть установлен в полных годах, он может быть определен в месяцах или кварталах. В этом случае расчет коэффициента дисконтирования может производиться исходя из периода дисконтирования оценочного обязательства, установленного в месяцах или кварталах и принятой организацией ставки дисконтирования за месяц или за квартал соответственно. При этом расчет приведенной стоимости оценочного обязательства, а также расходов по его увеличению (процентов) производится на последнее число каждого месяца или каждого квартала.

31. Ставка дисконтирования, применяемая организацией, должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, характерные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства.

Ставка дисконтирования не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02, а также те риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством.

При определении ставки дисконтирования можно ориентироваться на ставки по депозитным вкладам, учитывая при этом соответствие суммы вклада и срока его размещения величине оценочного обязательства и сроку его исполнения.

#### **2.4. Учет операций по признанию, списанию и изменению величины оценочного обязательства**

##### **Учет операций по признанию оценочного обязательства**

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

- *предполагаемые расходы связаны с осуществлением обычной деятельности (производством продукции, выполнением работ, оказании услуг, реализацией товаров)*

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», и др.- Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства;

**- предполагаемые расходы относятся к прочим**

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» - Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства;

**- предполагаемые расходы связаны с капитальными вложениями**

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства.

Признание оценочного обязательства по заведомо убыточному договору отражается записью: Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» - Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору».

**Примеры** отражения в бухгалтерском учете операций по признанию оценочных обязательств приведены в Таблице 2.

Таблица 2

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Признание оценочного обязательства в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации в отношении выходных пособий увольняемым производственным рабочим	20 «Основное производство»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении пособий увольняемым работникам»
Признание оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции	20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции»
Признание оценочного обязательства по гарантийному обслуживанию реализованных товаров	44 «Расходы на продажу»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию реализованных товаров»
Признание оценочного обязательства в связи с участием в судебном разбирательстве	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»
Признание оценочного обязательства в отношении	08 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет

расходов на рекультивацию земельного участка, арендованного на период проведения работ по строительству производственного здания		«Оценочное обязательство в отношении расходов на рекультивацию»
Признание оценочного обязательства по заведомо убыточному договору	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Ожидаемые убытки по заведомо убыточному договору»	96 Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору»

33. 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:

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

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства.

**Учет операций по списанию оценочного обязательства**

34. В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат, связанных с выполнением организацией этих обязательств, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов».

**Примеры** отражения в бухгалтерском учете операций по списанию оценочных обязательств приведены в Таблице 3.

Таблица 3

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Выплата выходных пособий работникам, увольняемым в связи с реструктуризацией деятельности организации	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении пособий увольняемым работникам»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отражение расходов по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию и ремонту выпускаемой продукции»	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.
Отражение расходов по гарантийному ремонту реализованных товаров,	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство	02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы»,

проводимому самой организацией	по гарантийному обслуживанию реализованных товаров»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.
Списание оценочного обязательства в сумме признанной кредиторской задолженности перед истцом на основании решения суда	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражение задолженности перед специализированной организацией, выполнившей работы по рекультивации земельного участка	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении расходов на рекультивацию»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Списание оценочного обязательства после выполнения заведомо убыточного договора	96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»

35. Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано.

36. В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке (относятся на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы в зависимости от характера обязательства).

37. В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет соответствующего оценочного обязательства

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

38. При погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценочные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации).

### Учет изменения величины оценочного обязательства

39. В конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством, организация должна проверить обоснованность признания и величину оценочного обязательства.

По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

- а) увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства (без включения в стоимость актива);
- б) уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства, путем отнесения на прочие доходы суммы, на которую уменьшается величина оценочного обязательства;
- в) остаться без изменения.

Увеличение или уменьшение оценочного обязательства возможно при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение его величины.

Если полученная дополнительная информация позволяет сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 ПБУ 8/2010, то сумма оценочного обязательства полностью списывается на прочие доходы организации.

Так оценочное обязательство, признанное по заведомо убыточному договору, после выполнения договора полностью списывается на прочие доходы организации:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении убытков по заведомо убыточному договору» - Кредит счета «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

## **3. УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

40. ПБУ 8/2010 определяет **условное обязательство** как обязательство, которое возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда его существование у организации на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

**Пример 15.** Организация выступила поручителем за дочернюю компанию по кредитному договору. При ухудшении в будущем платежеспособности заемщика и неисполнении им обязательств по кредитному договору организация будет обязана вернуть кредит и причитающиеся по нему проценты. Обязательство организации по договору поручения является условным.

41. К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете в связи с тем, что:

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, не является вероятным;

и (или)

- величина оценочного обязательства не может быть обоснованно оценена.

**Пример 16.** Организация в качестве ответчика участвует в судебном процессе. Истец требует погасить не только задолженность по договору, но и возместить упущенную выгоду. Исход судебного процесса не определен. После вынесения судом решения станет известно, понесет ли организация дополнительные расходы по возмещению истцу упущенной выгоды. При этом обязательство организации является условным.

42. Часть солидарного с другими лицами обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным, относится к условным обязательствам.

43. Условные обязательства не отражаются в бухгалтерском учете. Это предусмотрено сопутствующей им неопределенностью, то есть тем, что на отчетную дату

либо наличие у организации обязательства, которое может привести к оттоку ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, еще нуждается в подтверждении;

либо мала вероятность того, что для исполнения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;

либо невозможно достоверно оценить величину обязательства.

В случае, если в отношении условного обязательства, у организации исчезнут сомнения в наличии такой обязанности и в вероятности, что для ее исполнения потребуется отток ресурсов, размер которых можно обоснованно оценить, обязательство подлежит переводу в категорию оценочного и отражению в бухгалтерском учете.

#### **4. УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ**

44. ПБУ 8/2010 определяет **условный актив** как актив, который возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда его существование у организации на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

**Пример 17.** Организация в качестве истца участвует в судебном процессе, требуя от ответчика погасить не только задолженность по договору, но и возместить упущенную выгоду. Исход судебного процесса не определен. Получение актива в виде возмещения упущенной выгоды зависит от судебного решения, при этом актив является условным.

45. Условные активы, также как и условные обязательства, не отражаются в бухгалтерском учете.

## **5. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

46. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину актива, признанного в связи с наличием уверенности в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении соответствующего оценочного обязательства. Суммы признанных оценочных обязательств и связанных с ними активов показываются в бухгалтерском балансе организации развернуто.

47. 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 в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении соответствующих оценочных обязательств.

48. Величины признанных в бухгалтерском учете оценочных обязательств с разделением в зависимости от предполагаемого срока их исполнения на долгосрочные и краткосрочные следует отражать по строке «Оценочные обязательства» раздела IV «Долгосрочные обязательства» и по строке «Оценочные обязательства» раздела V «Краткосрочные обязательства» соответственно<sup>1</sup>.

49. Информация о признанных в бухгалтерском учете оценочных обязательствах также подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Содержание пояснений, оформленных в табличной и (или) текстовой форме, определяется организациями самостоятельно. Примерная форма таблицы «Оценочные обязательства» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях приведена в Приложении №1 к настоящим Разъяснениям.

---

<sup>1</sup> Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» утвержден ранее приказа Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)». В связи с чем, формы бухгалтерской отчетности изначально не содержали показателей для отражения данных по признанным в учете оценочным обязательствам.

Форма бухгалтерского баланса, утвержденная приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н, содержит в разделе IV «Долгосрочные обязательства» показатель «Резервы под условные обязательства», в разделе V «Краткосрочные обязательства» - показатель «Резервы предстоящих расходов». После внесения соответствующих изменений в приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» указанные показатели будут переименованы в «Оценочные обязательства» в соответствии с действующим ПБУ 8/2010.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках по каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в табличной форме может быть раскрыта следующая информация:

- величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;
- увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- ожидаемый срок исполнения обязательства.

50. Информация о неопределенностях, существующих в отношении сроков исполнения и (или) величины оценочных обязательств, а также о принятых к бухгалтерскому учету в качестве активов ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении оценочных обязательств, может быть раскрыта в текстовой форме в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или в пояснительной записке.

51. По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они 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.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация по условным обязательствам раскрывается в пояснительной записке.

52. Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

Если оценочное обязательство и условное обязательство возникло в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между соответствующими оценочным обязательством и условным обязательством должна быть раскрыта.

53. В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

Информация по условным активам раскрывается в пояснительной записке.

54. В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, 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.

В этом случае организация должна указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причины, по которым более подробная информация не раскрывается.

55. Отражение в бухгалтерском учете оценочного обязательства и ожидаемого поступления от требований к другому лицу в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении этого оценочного обязательства, а также порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности на примере 13 приведены в Приложении №2.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### Приложение №1

#### Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: Оценочные обязательства

Показатель	Остаток на начало года	Признано	Списано в счет затрат или признания кредиторской задолженности	Списано в связи с избыточностью или прекращением выполнения условий признания	Увеличение приведенной стоимости (проценты)	Остаток на конец периода	Ожидаемый срок исполнения
<b>Долгосрочные оценочные обязательства</b>							
В том числе:							
(наименование обязательства)							
(наименование обязательства)							
и т.д.							
<b>Краткосрочные оценочные обязательства</b>							
В том числе:							
(наименование обязательства)							
(наименование обязательства)							
и т.д.							

## Приложение №2

### **Пример отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации об оценочном обязательстве и ожидаемом поступлении от требований к другому лицу в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении этого оценочного обязательства**

Организация реализует запчасти для автомобилей. Один из покупателей подал иск против организации на сумму 230 тыс. руб. в связи с поставкой ему бракованных запчастей.

По договору поставки, заключенному между организацией и производителем запчастей, при обнаружении брака производитель обязуется возместить стоимость бракованных изделий и уплатить штраф в размере 20% от их стоимости. Согласие от производителя на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий было получено. Стоимость бракованных изделий и штраф составили 200 тыс. руб.

При таких условиях организация должна признать в бухгалтерском учете оценочное обязательство в размере 230 тыс. руб., поскольку одновременно выполняются все условия его признания, установленные пунктом 5 ПБУ 8/2010:

- обязательство возникло у организации в результате прошлого события ее хозяйственной жизни, и исполнения этого обязательства организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации при исполнении обязательства очевидно;
- величина обязательства может быть обоснованно оценена.

При этом у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по требованию к производителю (от производителя получено согласие на уплату штрафа и возмещение стоимости бракованных изделий). Ожидаемая от производителя сумма в размере 200 тыс. руб. подлежит признанию в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива (дебиторской задолженности).

Хозяйственные операции в бухгалтерском учете организации будут отражены следующими записями:

*В момент признания оценочного обязательства*

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»

- 230 000 руб. - признано оценочного обязательства в связи с участием в судебном разбирательстве;

В момент признания в качестве актива ожидаемых поступлений от требований к другому лицу в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении оценочного обязательства

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»

- 200 000 руб. - признан актив в сумме, ожидаемой от производителя по уплате штрафа и возмещению стоимости бракованных изделий;

В момент списания оценочного обязательства

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Оценочное обязательство в отношении требований истца»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

- 230 000 руб. - списано оценочное обязательство в сумме признанной кредиторской задолженности перед истцом на основании решения суда.

В бухгалтерском балансе организации отражаются:

- в разделе «Оборотные активы» по показателю «Дебиторская задолженность» 200 000 руб., ожидаемые от производителя в счет уплаты штрафа и возмещения стоимости бракованных изделий;
- в разделе «Краткосрочные обязательства» по показателю «Оценочные обязательства» 230 000 руб. оценочного обязательства, признанного в связи с участием в судебном разбирательстве.

Суммы признанного оценочного обязательства и связанного с ним актива показываются в бухгалтерском балансе организации развернуто.

В отчете о прибылях и убытках организации по показателю «Прочие расходы» указываются 30 000 руб. (расходы в сумме 230 000 руб., отражаемые при признании оценочных обязательств, за вычетом доходов в сумме 200 000 руб., признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от требований к другому лицу).

Информацию о признанном в бухгалтерском учете оценочном обязательстве также следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в табличной или текстовой форме.

Информация о принятых к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлениях от требований к другому лицу (производителю), связанных с признанным оценочным обязательством, подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или в пояснительной записке в текстовой форме.