

## БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И УЧЕТ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2014 И.А. Светкина\*

**Ключевые слова:** бюджетирование, оценочное обязательство, дисконтирование, приведенная стоимость.

Рассматривается порядок формирования бюджета оценочных обязательств на автотранспортном предприятии с целью создания объективной основы для оценки результатов деятельности предприятия и отдельных его подразделений за определенный период.

Обязательства организаций являются важнейшим элементом финансовой отчетности согласно ст. 5 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". В соответствии с его ст. 12 все объекты учета подлежат денежному измерению, которое производится в валюте РФ, т.е. в рублях.

Ключевым понятием в определении любого обязательства является обязанность, которая может возникать на юридических основаниях или из практических соображений.

Обязательства включают в себя совокупность конкретных видов задолженностей организации перед поставщиками, подрядчиками, работниками, налоговыми органами, внебюджетными фондами и т.п.

Согласно п. 7.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике в России "обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации,

которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота"<sup>1</sup>.

Согласно п. 4 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство (ОцОб) - это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения, которое может возникнуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров либо в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности<sup>2</sup>. Как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит данные обязанности (табл. 1).

Таблица 1

Классификация оценочных обязательств в АТП

Обязательство	Источники	Примеры обязывающих событий в АТП
Юридическое	Договоры	Оказание услуг с гарантийным обязательством, предусмотренным договором на оказание услуг Обязательства по заведомо убыточным договорам
	Законодательство	Обязанность предоставлять работникам ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка (ст. 114, 122 ТК РФ)
	Судебные решения	Предъявление судебного иска
Добровольное (практическое)	Сложившаяся практика	Организация на протяжении нескольких лет представляла крупным клиентам скидку
	Опубликованная политика	В Положении об оплате труда указана возможность выплаты "тринадцатой" зарплаты Реструктуризация предприятия
	Заявления руководства	Декларации о повышении заработной платы
	Действия, которые создали у третьих сторон обоснованные ожидания исполнения организацией своих обязательств	Этими действиями у клиентов были вызваны обоснованные ожидания того, что, если услуга не будет выполнена, организация возместит им ущерб

\* Светкина Ирина Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета. E-mail: svetkinairina@yandex.ru.

На сегодня отсутствует законодательно утвержденная инструкция, на основании которой экономические субъекты должны рассчитывать оценочные обязательства. Также в ПБУ 8/2010 не определен закрытый перечень оценочных обязательств. В связи с этим выбранный метод оценки и расчета всех признаваемых оценочных обязательств, состав и форма расчетов, подтверждающих величину оценочного обязательства, необходимо прописать в учетной политике организации.

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев после отчетной даты, то оно считается краткосрочным, если превышает вышеуказанный срок, то такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (приведенная стоимость).

Сумма оценочного обязательства может оставаться без изменения или меняться:

- ◆ увеличиваться при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины ОцОб (например, изменение ставки или периода дисконтирования);

- ◆ уменьшаться в порядке списания при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины ОцОб (например, связанные с изменением ожидаемых оттоков);

- ◆ закрыться полностью в порядке списания при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания ОцОб.

Одним из важных инструментов управления автотранспортным предприятием является бюджетирование, т.е. управленческий процесс, который, увязываясь со стратегическим планированием деятельности предприятия в целом, позволяет создавать объективную основу для оценки результатов деятельности предприятия и отдельных его подразделений за определенный период. Бюджет предприятия представляет собой своего рода эталон (базу), стандарт, предельную сумму затрат, предельный размер инвестиций и определенный лимит, в который следует укладываться, и служит средством эффективного управленческого контроля в течение предусмотренного периода. Бюджет аккумулирует весь комплекс информации, на который влияет руководитель. Идеальной является си-

туация, когда бюджет, определенный в начале отчетного периода, будет отражаться в управленческих отчетах, составленных на конец отчетного периода.

Обоснованная структура бюджетов представляет собой такую структуру, в которой подтверждена необходимость существования каждого отдельно взятого бюджета. Предприятия самостоятельно вырабатывают схему бюджетирования, приемлемую для них. На различных предприятиях количество и состав бюджетов могут отличаться, единого стандарта нет, нормативными документами структура бюджетов не регламентируется.

Процесс бюджетирования оценочных обязательств осуществляется в несколько этапов:

- ◆ определение номенклатуры оценочных обязательств;

- ◆ использование метода гибкого бюджетирования, т.е. проведение расчетов для различных вариантов и значений показателей;

- ◆ организация контроля за правильностью заполнения бюджетных форм, за соответствием расходов, утвержденным плановым лимитом, выполнением бюджетного регламента;

- ◆ организация и регулирование реализации управленческого решения;

- ◆ сбор, измерение, регистрация и обработка информации, касающейся выполнения управленческого решения;

- ◆ осуществление последующего разложения информации, полученной на стадии учета, на компоненты; их изучение и оценка для принятия следующих управленческих решений;

- ◆ составление управленческой отчетности на основе показателей бюджетов и выявление результата выполнения бюджета;

- ◆ определение последовательности цепочки управленческих действий, направленных на интеграцию различных управленческих подсистем в единую структуру бюджетного управления.

Бюджет предназначен для планирования движения оценочных обязательств. Показателям Бюджета соответствует счет бухгалтерского учета 96 "Резервы предстоящих расходов". В бюджете предусмотрена детализация оценочных обязательств на долгосрочные и краткосрочные, а также на оценочные обязательства по выплате работникам, судеб-

ным делам, гарантийному обслуживанию, реструктуризации деятельности, прочие оценочные обязательства. Оценочные обязательства на начало периода планируются в соответствии с ожидаемыми фактическими данными на конец предшествующего периода.

Изменение по оценочным обязательствам формируется на основании плана по включению оценочных обязательств в расходы по реализации продукции, работ, услуг и гашения оценочных обязательств за период.

Конкретная форма бюджета по оценочным обязательствам сформирована исходя из следующих правил: 1) информация, содержащаяся в бюджете, должна быть настолько точной, определенной и значащей для ее получателя, насколько это возможно; 2) содержание разрабатываемых бюджетов зависит от потребностей в информации управленческого персонала. Тщательно подготовленный бюджет представляет собой своеобразный стандарт (табл. 2).

Необходимо отметить, что учетные мероприятия должны быть направлены на обслуживание процесса принятия управленческих решений.

Порядок отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете и отчетности организаций установлен Положением по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утвержденным Приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н. Он в целом аналогичен понятию резервов по МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".

Учет каждого отдельного вида обязательств имеет свои особенности. В силу п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой она не может избежать;
- 2) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- 3) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Оценочные обязательства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 96 "Ре-

*Таблица 2*

**Бюджет оценочных обязательств АТП**

№ п/п	Наименование бюджетного показателя	Ед. изм.	План отчетного периода		Факт отчетного периода		± факт за период к плану периода		% факт за период к плану периода	
			040	050	060	070				
010	020	030	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%	Сумма	%
1	<b>КС ОцОб</b>									
1.1	<b>ОцОб на начало периода</b>									
1.11...	Вид ОцОб									
1.2	<b>Признано за период</b>									
1.21...	Вид ОцОб									
1.3	<b>Погашено за период</b>									
1.31...	Вид ОцОб									
1.4	<b>Списано как избыточная сумма</b>									
1.41...	Вид ОцОб									
1.5	<b>ОцОб на конец периода</b>									
1.51...	Вид ОцОб									
2	<b>ДС ОцОб</b>									
2.1	<b>ОцОб на начало периода</b>									
2.11...	Вид ОцОб									
2.2	<b>Признано за период</b>									
2.21...	Вид ОцОб									
2.3	<b>Погашено за период</b>									
2.31...	Вид ОцОб									
2.4	<b>Списано как избыточная сумма</b>									
2.41...	Вид ОцОб									
2.5	<b>ОцОб на конец периода</b>									
2.51...	Вид ОцОб									
3	<b>Итого КС ОцОб + ДС ОцОб</b>									

зервы предстоящих расходов” в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу, прочих доходов и расходов, со счетами учета активов организации (табл. 3).

ния кредиторской задолженности в отчетном периоде;

◆ списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избы-

Таблица 3

**Проводки по оценочным обязательствам**

Дебет	Кредит	Операция
08 "Вложения во внеоборотные активы" 20 "Основное производство" 23 "Вспомогательные производства" 25 "Общепроизводственные расходы" 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу"	96 "Резервы предстоящих расходов"	Сумма оценочного обязательства включена в состав расходов по обычным видам деятельности
91-2 "Прочие расходы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	Сумма оценочного обязательства включена в состав прочих расходов

Аналитический учет на счете 96 “Резервы предстоящих расходов” должен быть организован по видам оценочных обязательств. По мере формирования очередного рассматриваемого объекта учета по нему необходимо открыть соответствующий субсчет. Однако если имеет место множество объектов, которые четко делимы на группы (например, по сроку обращения (погашения)), то необходимо предусмотреть субсчета по каждой такой группе (в частности, по краткосрочным и долгосрочным оценочным обязательствам). При этом необходимо учитывать, что в соответствии с п. 16 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также при необходимости мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в отчетности организацией должна быть раскрыта в случае существенности, как минимум, следующая информация (п. 24 ПБУ 8/2010):

◆ 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 призна-

точностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

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

◆ характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

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

◆ ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с п. 19 ПБУ 8/2010.

Оценочные обязательства позволяют пользователям узнать из бухгалтерской отчетности реальное финансовое положение компании на отчетную дату.

Согласно примечаниям к формам бухгалтерского баланса и отчету о финансовых результатах ссылка на разд. 7 “Оценочные обязательства” делается:

- в бухгалтерском балансе:

◆ в разд. IV “Долгосрочные обязательства” по строке “Оценочные обязательства” - если предполагаемый срок исполнения оценочных обязательств превышает 12 месяцев после отчетной даты;

◆ в разд. V “Краткосрочные обязательства” по строке “Оценочные обязательства” - если предполагаемый срок исполнения оценочных обязательств не превышает 12 месяцев после отчетной даты;

Наименование показателя	Код	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства - всего	5700			()	()	
в том числе: (вид оценочного обязательства)	5701			()	()	
(вид оценочного обязательства)	5702			()	()	
и т.д.						

*Рис.*

- в отчете о финансовых результатах по строкам:

- ◆ “Прочие доходы”;
- ◆ “Прочие расходы”.

В разд. 7 “Оценочные обязательства”, оформляемых в табличной форме, для представления в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти указываются коды показателей согласно Приложению № 4 к Приказу № 66н (п. 5 Приказа № 66н)<sup>3</sup>.

С учетом кодов строк, приведенных в Приложении № 4 к Приказу № 66н, его таблицу 7 “Оценочные обязательства” можно представить на рисунке.

В Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г., приведенных в приложении к Письму Минфина России от 29 января 2014 г. № 07-04-18/01, отмечено, что “величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющих фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки”.

Для автотранспортного предприятия интеграция процессов бюджетирования и учета как оценочных обязательств, так и остальных объектов учета - большая системная задача. И несмотря на трудности, которые возникают в ходе ее решения, надо стараться придерживаться принципов, описанных выше. По нашему мнению, применение бюджета по оценочным обязательствам значительно сократит хозяйственные риски. Предлагаемый нами бюджет объединит бухгалтерский, налоговый и управленческий учет. Другими словами, происходит процесс гармонизации как отдельных видов учета, процессов управления, так и блоков интегрированной системы управления, который приведет к согласованию объектов учета и, как следствие, к ликвидации противоречий, возникающих в ходе производственно-хозяйственных процессов.

<sup>1</sup> Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : [утв. Приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180].

<sup>2</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУ 8/2010) : приказ Минфина России от 13 дек. 2010 г. № 167н.

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н “О формах бухгалтерской отчетности организаций”.

*Поступила в редакцию 21.10.2014 г.*