

**ПОЛОЖЕНИЕ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ" (ПБУ 8/2010)**

(в ред. Приказов Минфина России от 14.02.2012 N 23н,
от 27.04.2012 N 55н)

I. Общие положения

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

(в ред. Приказа Минфина России от 14.02.2012 N 23н)

2. Настоящее Положение не применяется в отношении:

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

(в ред. Приказа Минфина России от 14.02.2012 N 23н)

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

в) оценочных резервов;

г) учитываемых в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. N 114н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 декабря 2002 г., регистрационный N 4090) с изменениями, внесенными Приказами Министерства финансов Российской Федерации от 11 февраля 2008 г. N 23н "О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. N 114н" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 3 марта 2008 г., регистрационный N 11274), от 25 октября 2010 г. N 132н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 25 ноября 2010 г., регистрационный N 19048) (далее - Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02), сумм, которые оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

3. Настоящее Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированными некоммерческими организациями.

(в ред. Приказа Минфина России от 27.04.2012 N 55н)

**II. Признание оценочного обязательства, отражение
информации об условном обязательстве и условном активе**

4. Обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее - оценочное обязательство) может возникнуть:

а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

5. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате

анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

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

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

6. Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений в законодательных и иных нормативных правовых актах и (или) действий организации и (или) других лиц у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов.

7. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Примеры анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства приведены в приложении N 1 к настоящему Положению.

8. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов 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.

9. Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условий, предусмотренных подпунктами "б" и (или) "в" пункта 5 настоящего Положения.

10. В случае если организация имеет солидарное с другими лицами обязательство, оценочное обязательство признается в той части, в которой существует вероятность уменьшения экономических выгод организации, при соблюдении условий, предусмотренных пунктом 5 настоящего Положения. Часть солидарного с другими лицами обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным, относится к условным обязательствам.

11. Оценочные обязательства признаются в связи с предстоящим осуществлением программы действий, запланированной и контролируемой руководством организации, существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления (далее - предстоящая реструктуризация деятельности организации) при выполнении всех условий, установленных пунктом 5 настоящего Положения, с учетом особенностей, установленных настоящим пунктом. Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации являются существующими на отчетную дату, при одновременном соблюдении следующих условий:

а) организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места ее осуществления;

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;

б) 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.

12. 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 не признаются в бухгалтерском учете.

Оценочные обязательства в отношении предстоящих расходов признаются только при выполнении всех условий, установленных пунктом 5 настоящего Положения.

13. Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни,

когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

14. Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете. Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности в соответствии с настоящим Положением.

III. Определение величины оценочного обязательства

15. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

16. 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.

17. При определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:

а) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

б) если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

Примеры определения величины оценочного обязательства приведены в приложении N 2 к настоящему Положению.

18. При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет:

а) последствия событий после отчетной даты в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. N 56н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 декабря 1998 г., регистрационный N 1674) с изменениями, внесенными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20 декабря 2007 г. N 143н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 21 января 2008 г., регистрационный N 10934);

б) риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;

в) будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

19. При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет:

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

б) ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым оценочным обязательством. Такие поступления отражаются в бухгалтерском учете организации в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 32н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный N 1791) с изменениями, внесенными Приказами Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 27н "О внесении изменений и дополнений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 4 мая 2001 г., регистрационный N 2693), от 18 сентября 2006 г. N 116н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 24 октября 2006 г., регистрационный N 8397), от 27 ноября 2006 г. N 156н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 декабря 2006 г., регистрационный N 8698), от 25 октября 2010 г. N 132н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 25 ноября 2010 г., регистрационный N 19048); от 8 ноября 2010 г. N 144н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 1 декабря 2010 г., регистрационный N 19088);

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

обязательства.

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

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

20. 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, рассчитанной в соответствии с пунктами 16 - 19 настоящего Положения (далее - приведенная стоимость).

Применяемая организацией ставка дисконтирования:

а) должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством, в соответствии с пунктами 16 - 19 настоящего Положения.

Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации.

Пример определения приведенной стоимости оценочного обязательства приведен в приложении N 2 к настоящему Положению.

IV. Списание, изменение величины оценочного обязательства

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

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

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

22. В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, установленных пунктом 5 настоящего Положения, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации, если иное не установлено настоящим пунктом.

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).

23. Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

а) увеличена в порядке, установленном для признания оценочного обязательства пунктом 8 настоящего Положения (без включения в стоимость актива), при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

б) уменьшена в порядке, установленном для списания оценочного обязательства пунктом 22 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;

в) остаться без изменения;

г) списана полностью в порядке, установленном пунктом 22 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания

оценочного обязательства, установленных пунктом 5 настоящего Положения.

V. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

24. По каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в бухгалтерской отчетности организацией раскрывается в случае существенности, как минимум, следующая информация:

- а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;
- б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;
- д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);
- е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;
- з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с пунктом 19 настоящего Положения.

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

- а) характер условного обязательства;
- б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- г) 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.

26. 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.

27. 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.

28. В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, предусмотренном настоящим Положением, 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.

ПРИМЕРЫ
АНАЛИЗА ОБСТОЯТЕЛЬСТВ С ЦЕЛЬЮ ПРИЗНАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ
УЧЕТЕ ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

(в ред. Приказа Минфина России от 14.02.2012 N 23н)

Пример 1. Организация имеет утвержденную программу ремонта основных средств, предусматривающую, в частности, периодичность ремонтов и плановые расходы на них. Законодательство не предусматривает обязательность таких ремонтов. Информация о данной программе организации опубликована и доступна широкому кругу лиц.

Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается.

Пример 2. Законодательство предусматривает обязательность ремонтов основных средств в отрасли, в которой организация ведет деятельность. За эксплуатацию основных средств без проведения ремонтов законодательством предусмотрены штрафы. Организация имеет утвержденную программу ремонта основных средств, предусматривающую, в частности, периодичность ремонтов и плановые расходы на них. Информация о данной программе организации опубликована и доступна широкому кругу лиц.

Обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не принимается к бухгалтерскому учету. Однако организация признает оценочное обязательство по предстоящим к уплате штрафам за непроведение ремонтов, если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов.

Пример 3. За отчетный период законодательство о налогах и сборах претерпело существенные изменения. Руководство организации считает необходимым провести переобучение персонала, ответственного за расчет налогов. Организация имеет утвержденную программу переобучения, предусматривающую, в частности, плановые расходы на него.

Обязательство в отношении предстоящего переобучения персонала не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящему переобучению персонала не признается в бухгалтерском учете.

Пример 4. В соответствии с финансовым планом в предстоящем отчетном году у организации ожидается убыток по одному из направлений деятельности. Руководство организации полагает, что появление этого убытка достаточно вероятно.

Обязательство в отношении ожидаемого убытка не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по ожидаемому убытку не признается.

Пример 5. Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка составляет 1000 тыс. руб. (без НДС). Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 1200 тыс. руб. (без НДС). Договор еще не начат исполнением. Санкции за его расторжение не предусмотрены.

Договор не является заведомо убыточным, поскольку организация может расторгнуть его без уплаты санкций. Соответствующее оценочное обязательство по договору не признается.

Пример 6. Организация заключила договор на поставку производимой ею продукции. В соответствии с условиями договора ожидаемая выручка составляет 1500 тыс. руб. (без НДС). Организация оценивает, что вследствие роста цен на сырье расходы на производство предусмотренной договором продукции составят 2000 тыс. руб. (без НДС). Договор еще не начат исполнением. Неустойка за неисполнение договора составит 600 тыс. руб.

Договор является заведомо убыточным, поскольку неизбежные расходы на его выполнение (2000 тыс. руб.) превышают ожидаемые поступления по нему (1500 тыс. руб.), а для выхода из договора организация должна будет заплатить значительную сумму (600 тыс. руб.). Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в сумме возможного чистого убытка при исполнении договора 500 тыс. руб. (2000 тыс. руб. - 1500 тыс. руб.), которая меньше, чем сумма неустойки за неисполнение договора (600 тыс. руб.).

(в ред. Приказа Минфина России от 14.02.2012 N 23н)

Пример 7. Руководство организации утвердило детальный план предстоящей реструктуризации

деятельности организации, предусматривающий, в частности:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность организации и места ее осуществления;

структурные подразделения, функции и примерное количество работников, которым будет выплачена компенсация в связи с разрывом трудовых отношений с ними;

расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности организации.

Руководство организации не объявляло о существующем плане работникам.

Обязательство в отношении предстоящей реструктуризации деятельности организации не возникает, поскольку у организации не существует обязанность, возникшая в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящей реструктуризации деятельности организации не признается.

Пример 8. Руководство организации утвердило детальный план предстоящей реструктуризации деятельности организации, предусматривающий, в частности:

затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность организации и места ее осуществления;

структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с разрывом трудовых отношений с ними;

расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности организации.

Руководство организации объявляло о существующем плане работникам и согласовывает план с профсоюзом работников.

Обязательства в отношении предстоящей реструктуризации деятельности существуют, поскольку у организации есть обязанности, возникшие в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которых она не может избежать. Уменьшение экономических выгод в результате проведения предстоящей реструктуризации организации достаточно вероятно. Оценочные обязательства по предстоящей реструктуризации деятельности организации признаются, если величина обязательств может быть достаточно обоснованно оценена.

Приложение 2
к Положению по бухгалтерскому учету
"Оценочные обязательства, условные
обязательства и условные активы"
(ПБУ 8/2010), утвержденному Приказом
Министерства финансов
Российской Федерации
от 13 декабря 2010 г. N 167н

ПРИМЕРЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЕЛИЧИНЫ ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Пример 1. По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что более вероятно, чем нет, что судебное решение будет принято не в ее пользу; сумма потерь организации при этом составит либо 1000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, либо 2000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении помимо прямых потерь, также и упущенной выгоды истца. Вероятности первого и второго исходов дела экспертами оцениваются, соответственно, как 95 и 5 процентов.

Несмотря на то, что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение прямых потерь истца, организация принимает в расчет и другой вероятный исход дела - компенсацию упущенной выгоды.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$1000 \times 0,95 + 2000 \times 0,05 = 1050 \text{ (тыс. руб.)}$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 1050 тыс. руб.

Пример 2. По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что достаточно вероятно, что

судебное решение будет принято не в ее пользу, и сумма потерь организации составит от 1000 до 4000 тыс. руб.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$(1000 + 4000) / 2 = 2500 \text{ (тыс. руб.)}$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 2500 тыс. руб.

Пример 3. Организация 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 2 процента проданных товаров будут возвращены как некачественные и не подлежащие ремонту, и еще 10 процентов потребуют дополнительных затрат на ремонт. На основании этих расчетов организация оценивает обязательство по выданным гарантийным обязательствам, возникающим при продаже товаров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.

Организация предполагает, что дополнительные затраты на ремонт составят 30 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 2 процента + 10 процентов \times 0,3 = 5 процентов стоимости проданных товаров.

Организация рассчитывает величину оценочного обязательства по состоянию на 31 декабря 20X0 г. Предполагаемая величина подлежащего погашению обязательства 1200 тыс. руб. Срок погашения обязательства - через 2 года после отчетной даты. Ставка дисконтирования, принятая организацией, - 14 процентов.

Приведенная стоимость оценочного обязательства рассчитывается как произведение суммы подлежащего погашению обязательства на коэффициент дисконтирования.

Коэффициент дисконтирования определяется по формуле:

$$КД = 1 / (1 + СД)^N, \text{ где:}$$

КД - коэффициент дисконтирования;

СД - ставка дисконтирования;

N - период дисконтирования оценочного обязательства в годах.

$$\text{Коэффициент дисконтирования равен: } КД = 1 / (1 + 0,14)^2 = 0,76947.$$

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

на 31 декабря 20X0 г.:

$$1200,00 \text{ тыс. руб.} \times 0,76947 = 923,36 \text{ тыс. руб.}$$

на 31 декабря 20X1 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

$$923,36 \text{ тыс. руб.} \times 0,14 = 129,27 \text{ тыс. руб.}$$

приведенная стоимость оценочного обязательства

$$923,36 \text{ тыс. руб.} + 129,27 \text{ тыс. руб.} = 1052,63 \text{ тыс. руб.}$$

на 31 декабря 20X2 г.:

расходы по увеличению оценочного обязательства (проценты)

$$1052,63 \text{ тыс. руб.} \times 0,14 = 147,37 \text{ тыс. руб.}$$

приведенная стоимость оценочного обязательства

$$1052,63 \text{ тыс. руб.} + 147,37 \text{ тыс. руб.} = 1200,00 \text{ тыс. руб.}$$

На основании произведенного расчета в бухгалтерском учете организации по состоянию на 31 декабря 20X0 г. приведенная стоимость оценочного обязательства отражается в сумме 923,36 тыс. руб. По состоянию на 31 декабря 20X1 г. организация отражает в бухгалтерском учете увеличение величины оценочного обязательства по дебету счета учета прочих доходов и расходов и кредиту счета учета резервов предстоящих расходов в размере 129,27 тыс. руб., а по состоянию на 31 декабря 20X2 г. - 147,37 тыс. руб.

В годовой бухгалтерской отчетности за 20X0 г. оценочное обязательство отражается в размере 923 тыс. руб., за 20X1 г. - 1053 тыс. руб., за 20X2 г. - 1200 тыс. руб.