

Бухгалтерский учет формирования и использования резервов предстоящих расходов

© 2017 Кляустер Алена Викторовна

Хакасский государственный университет имени Н.Ф. Катанова
655017, Республика Хакассия, г. Абакан, ул. Ленина, д. 92

E-mail: klauster2008@rambler.ru

Рассмотрена методика исчисления резерва предстоящих расходов, основанная на классификационных признаках резервов. В отличие от существующих, она позволяет более точно обосновать величину резерва в рамках действующего бухгалтерского законодательства.

Ключевые слова: резерв предстоящих расходов, резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, резерв прочих затрат, ответственность, требование рациональности.

Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008) предусматривает, что организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности¹.

В соответствии с действующим законодательством по бухгалтерскому учету организациям дорожно-строительной отрасли необходимо предусмотреть в своей учетной политике методологические аспекты учета резервов и определиться с порядком их формирования и использования в учете.

Пункт 6 ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации” гласит, учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности)². Получается, что во избежание излишней детализации и усложнения учета необходимо прописать в учетной политике организации такой “уровень существенности”, который позволит разумно минимизировать трудозатраты по ведению учета. По нашему мнению, он должен составлять 10 % от статьи бухгалтерского баланса. Этот процент прописан в ст. 15.11 КоАП РФ: “...искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов”³.

То есть суммы формирования и использования всех рассматриваемых нами резервов необходимо отражать в приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах только в случае их существенности в размере 10%. Это позволит следовать принципу рациональности и не загромождать процедуру отчетности.

ПБУ 8/2010 приравнивает резервы предстоящих расходов к оценочным обязательствам. В доказательство рассмотрим условия признания оценочного обязательства.

В соответствии с п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении нескольких условий.

Условие первое - неизбежность. У организации существует обязанность, которая явилась следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и исполнения которой невозможно избежать (п. 5 ПБУ 8/2010)⁴. Резервы предстоящих расходов соответствуют этому условию, так как формируют резервы в бухгалтерском учете организации, чтобы равномерно распределить расходы в течение года во избежание резких скачков себестоимости изготавливаемой продукции. В свою очередь, себестоимость формируется исходя из договорных обязательств. Есть договор - есть затраты на его исполнение.

Условие второе - расход вероятен. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно (п. 5 ПБУ 8/2010)⁵. Резервы предстоящих расходов соответствуют этому условию, так как формирование резерва происходит только за счет неизбежных затрат отчетного периода. Также это условие отражает выделенный нами признак источника формирования резерва. У резервов предстоящих расходов источником выступают затраты (издержки производства или обращения). Следовательно, без источника формирования средств резерва их существование невозможно.

Условие третье - сумма возможного расхода может быть обоснованно оценена. Величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена (п. 5 ПБУ 8/2010)⁶. Резервы предстоя-

ших расходов соответствуют этому условию, так как, если есть источник формирования резерва, следовательно, есть и сумма расхода. Это условие отражает выделенный нами признак обоснованного расчета, который строится на грамотном, закреплённом в учетной политике организации расчете резерва, основанном на действующем законодательстве и профессиональном суждении бухгалтера.

В соответствии с п. 16 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также при необходимости мнений экспертов⁷. Поэтому для расчета резерва возможно использовать суммы хозяйственных фактов, подтверждающих сметные затраты отчетного периода.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций разрешает организациям уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета⁸. Поэтому нам представляется возможным предложить порядок расчета резерва на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства для организаций дорожно-строительной отрасли, основанные на имеющихся фактах хозяйственной жизни организаций, так как именно на подготовительном этапе работы наиболее

приод и т.п. Формирование этих резервов соответствуют условиям п. 5 ПБУ 8/2010.

Условие первое - неизбежность. Так как финансирование дорожно-строительных работ проводится на основе договора между органом управления дорожным хозяйством субъекта Российской Федерации или уполномоченным им юридическим лицом и подрядной организацией, привлекаемой на конкурсной основе, в соответствии с заключенными договорами у организаций дорожно-строительной отрасли существует обязанность, исполнения которой невозможно избежать.

Условие второе - расход вероятен. Формирование резервов происходит только за счет неизбежных затрат отчетного периода. Источником формирования резерва будут затраты прошлого отчетного периода.

Условие третье - сумма возможного расхода может быть обоснованно оценена. Для соблюдения этого условия мы предлагаем обоснованный расчет резервов.

Расчет резерва, на наш взгляд, возможно сформировать в соответствии с фактическими произведенными затратами на подготовительные работы и прочие затраты прошлого периода, т.е. за 12 предшествующих месяцев. Эти данные содержат сводные сметные расходы. Процентную ставку резерва устанавливаем в соответствии с принятым уровнем существенности, прописанным в учетной политике организации. Используем его при расчете резерва (см. табл. 1).

Таблица 1. Расчет резерва

Резерв	Расчет суммы резерва за месяц
Резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства Резерв прочих затрат	$P = \frac{\sum 3 \cdot 10\%}{12}$

весомы завышенные расходы и резкое повышение себестоимости: в ходе восстановления трассы в местности (в зависимости от ее категории), в процессе землеустроительных и кадастровых работ под дорогу, при подготовке территории, организации движения на период производства работ.

Также мы предлагаем ввести резерв прочих затрат. На наш взгляд, он необходим организациям дорожно-строительной отрасли, так как именно эта часть сметной стоимости наиболее часто корректируется в сторону увеличения в сравнении со строительными и монтажными работами. В прочие расходы включают затраты на оформление землеотводных документов под временный отвод, затраты по межеванию, ущерб окружающей среде, затраты в зимнее время, затраты на вахтовый пе-

$$P = \frac{\sum 3 \cdot 10\%}{12},$$

где P - резерв;

$\sum 3$ - сумма затрат за предшествующий период (год);
10 % - установленный уровень существенности, прописанный в учетной политике организации;
12 - месяцы в году.

Признание оценочного обязательства в зависимости от использования относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива (п. 8 ПБУ 8/2010⁹, п. 5 ПБУ 10/99)¹⁰. В бухгалтерском учете организаций дорожно-строительной отрасли резервы будут отражаться на

Таблица 2. Порядок отражения резерва на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и резерва прочих затрат в бухгалтерском учете организаций дорожно-строительной отрасли

Дт	Кт	Расчет суммы бухгалтерской записи	Операция
20	96	Признание обязательства отражается записью (в соответствии с установленным в бухгалтерской учетной политике порядком ежемесячно)	Сформирован резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства (резерв прочих затрат)
96	20	В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в учете отражается сумма затрат, связанных с выполнением этих обязательств в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов (п. 21 ПБУ 8/2010)	Списаны затраты на проведение подготовительных работ (прочих затрат) за счет резерва
96	91	Излишки начисленного резерва относятся на прочие доходы (п. 22, 23 ПБУ 8/2010)	Списана сумма излишне начисленного резерва

счете 96 “Резервы предстоящих расходов” (см. табл. 2).

Обоснованность признания и величина резерва непременно проверяются в конце года. При необходимости суммы корректируются. Если резерва недостаточно, затраты по подготовительным работам или прочим затратам отражаются в общем порядке на затратных счетах. Погашение этой суммы (списание на себестоимость) производится только после пересмотра сметной стоимости затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства.

Таким образом, величина резерва определена нами в соответствии с имеющимися фактами хозяйственной жизни, установленным уровнем существенности, соответствует действующему законодательству и не противоречит принципу рациональности. Процесс расчета прост и не требует дополнительных вложений или переквалификации бухгалтера.

¹ Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организаций” (ПБУ 1/2008) : [утв. приказом Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. □ 106н].

² Там же. П. 6.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 дек. 2001 г. □ 195-ФЗ.

⁴ Положения по бухгалтерскому учету “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУ 8/2010) : [утв. Приказом Минфина РФ от 13 дек. 2010 г. □ 167н].

⁵ Там же. П. 5.

⁶ Там же. П. 5.

⁷ Там же. П. 16.

⁸ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по применению плана счетов : [утв. приказом Минфина РФ от 31 окт. 2000г. □ 94н].

⁹ Там же. П. 8.

¹⁰ Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организаций” (ПБУ 10/99) : [утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. □ 33н].

Поступила в редакцию 03.02.2017 г.