

Тюменский государственный университет,
кафедра экономической безопасности, учета,
анализа и аудита,
Тюмень, Россия

DOI: 10.24153/ 2079-5912-2017-8-1-80-84

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ИСПОЛНЕНИЮ ГАРАНТИЙНЫХ УСЛОВИЙ ПО ДОГОВОРУ ПОДРЯДА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация: В данной статье представлены аргументы, базирующиеся на правовых нормах и экономическом содержании фактов хозяйственной жизни, позволяющих квалифицировать в бухгалтерском учете обязательства по исполнению гарантийных условий согласно договорам подряда как оценочные обязательства.

Ключевые слова: оценочные обязательства, бухгалтерский учет, гарантийные обязательства.

Оценочные обязательства как объект бухгалтерского учета введен в 2011 году согласно Положению по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010, утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 №167н [5], далее – ПБУ 8/2010). В данном ПБУ определены условия, позволяющие квалифицировать обязательства как оценочные.

Пункт 5 ПБУ 8/2010 устанавливает, что оценочное обязательство признается при одновременном соблюдении следующих условий:

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

В приложении 1 к ПБУ 8/2010 представлены примеры анализа обязательств с целью признания их в бухгалтерском учете в качестве оценочных обязательств, а в приложении 2 даны примеры определения величины оценочного обязательства. Согласно этим примерам, в частности, обосновывается неправомерность признания обязательств в отношении предстоящих ремонтов основных средств, так как у организации предстоящий ремонт основных средств не является обязанностью. В отношении обязательств, возникающих при судебных разбирательствах, при которых организация с высокой степенью вероятности понесет потери, вызванные решением суда, согласно примерам в приложении к ПБУ 8/2010 определена правомерность их квалификации как оценочных обязательств.

Примеры, представленные в приложениях и формулировка условий признания обязательств в качестве оценочных, оставляют много вопросов в отношении ситуаций, возникающих в практической деятельности экономических субъектов, носящих неоднозначный характер. На это указывают многие специалисты в области бухгалтерского учета, в частности в периодических изданиях [2]. В этом случае главному бухгалтеру следует, основываясь на критериях, указанных в ПБУ 8/2010, позволяющих определить обязательство как оценочное, и также, по нашему мнению, полагаясь на свое профессиональное суждение при применении данных критериев, определить возможность признания обязательства оценочным и соответствующего его отражения в бухгалтерском учете. При этом следует в учетной политике обосновать признание обязательства в качестве оценочного, прописав также методику определения его суммы.

Проблемы с возможностью идентификации обязательств как оценочных имеют место по гарантийным обязательствам согласно договорам подряда, на практике организации в данной ситуации не образуют в учете оценочное обязательство. Однако, по нашему мнению, его в данном случае следует создавать, так как прослеживается наличие всех условий, позволяющих определить обязательства по гарантийным условиям договора подряда.

1. У организации возникает обязательство, явившееся следствием факта, имевшего место в ее хозяйственной деятельности в прошлом, и избежать погашения данного обязательства невозможно. Гарантийные обязательства, по работам, выполненным по договорам подряда, предусматриваются данным договором статьи 721-725 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), [1]). При этом может быть предусмотрен гарантийный срок, в течение которого результаты работы по своим качественным характеристикам должны соответствовать условиям договора (пункт 1 статьи 721 ГК РФ). Исполнение гарантийных обязательств нельзя избежать, так как они предусмотрены договором (статья 310 ГК РФ). В этом случае есть один момент, который и не позволяет данное обязательство абсолютно, безусловно, квалифицировать, как оценочное, а именно, вероятностный характер исполнения гарантийного обязательства.

По нашему мнению, вероятностный характер имеет не само обязательство, а его исполнение. В соответствии с пунктом 4 ПБУ 8/2010, оценочными обязательствами являются обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Гарантийное обязательство, предусмотренное договором подряда, является существующим в пределах гарантийного срока. Итак, гарантийное обязательство существует, избежать его исполнения невозможно, срок его исполнения не определен, значит, в соответствии с указанным в ПБУ 8/2010 определением, гарантийное обязательство является оценочным. Гарантийное обязательство является следствием факта, имевшего место в хозяйственной деятельности организации в прошлом, а именно выполнении работ, согласно договору подряда с гарантийными обязательствами. Таким образом, первое условие выполняется.

2. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно. Уменьшение экономических выгод – это расходы в результате выбытия активов организации. При устранении недостатков выполненных работ по договору подряда согласно гарантийным обязательствам, как правило, имеют место материальные затраты, т.е. расход материалов, а также начисление заработной платы сотрудникам, занятым исправлением некачественно выполненных работ, и, следовательно, начислением страховых взносов по данной заработной плате, что также следует квалифицировать как уменьшение экономических выгод при выплате заработной платы и при перечислении страховых взносов во внебюджетные социальные фонды. Если заказчик самостоятельно устранял недостатки в работе, то возмещение расходов заказчика также предусматривает отвлечение средств подрядчика. Таким образом, и второе условие соблюдается.

3. Величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. Третье условие также соблюдается, согласно пункту 15 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Величина гарантийного обязательства действительно может быть определена на основе имеющихся

фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, при необходимости, мнений экспертов (пункт 16 ПБУ 8/2010). При этом целесообразно изложить в учетной политике принципы определения величины оценочного обязательства по гарантийным условиям договора подряда, применяемые организацией, так этот процесс определяется спецификой вида оценочного обязательства и ряда других особенностей, вытекающих из содержания договора подряда, особенностей выполняемых работ и других аспектов.

Итак, по нашему мнению, ПБУ 8/2010 обязывает организацию, реализующую результаты работ по договору подряда, признать в бухгалтерском учете обязательства по гарантийным условиям как оценочное обязательство. Избежать этой обязанности могут только субъекты малого предпринимательства, закрепившие в своей учетной политике положение о неприменении ПБУ 8/2010.

Оценочное обязательство по гарантийному ремонту и обслуживанию согласно договору подряда необходимо отражать на счетах как объект бухгалтерского учета. Отражение на синтетических счетах фактов хозяйственной жизни, в том числе и фактов, связанных с образованием оценочного обязательства и его погашения - это неотъемлемая составляющая часть систематизации данных в бухгалтерском учете, которая позволяет формировать данные об объектах учета.

В настоящее время согласно действующему Плану счетов, утвержденному приказом МФ РФ от 31.10. 2000 г № 94н [4] и по сложившейся практике оценочные обязательства отражаются в бухгалтерском учете на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Этот счет согласно инструкции по применению плана счетов, предназначен для получения информации о наличии и движении зарезервированных сумм, в том числе и для покрытия расходов организации, произведенных в следующих отчетных периодах, при выполнении гарантийного ремонта и обслуживания по договору подряда. Об этом свидетельствует пример представленный в инструкции по применению плана счетов по резерву на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание [4].

При образовании оценочного обязательства счет 96 «Резервы предстоящих расходов» кредитуется. При

этом, в частности, при создании оценочного обязательства по гарантийным условиям договора подряда следует дебетовать счет 20 «Основное производство», признавая зарезервированную сумму для покрытия данного оценочного обязательства как производственные расходы. Заслуживает также внимание предложение, высказанное в одной из публикаций [6] о возможности использования в данном случае счета 28 «Брак в производстве», так как расходы, которые организация понесет в связи с устранением недостатков по работам, выполненным ранее по договору подряда, можно квалифицировать как непроизводительные расходы, т.е. потери в связи с некачественным выполнением таких работ, т.е., по сути, брака. Следовательно, и образование оценочного обязательств по возможным предстоящим расходам по исполнению гарантийных условий по договору подряда приемлемо квалифицировать как непроизводительные расходы. Такой подход, по нашему мнению, соответствует принципу осмотрительности, согласно которому в бухгалтерском учете с большей готовностью должны признаваться расходы и обязательства, нежели доходы и активы.

При рассмотрении вопросов синтетического учета оценочных обязательств, по нашему мнению, следует остановиться на актуализации наименования синтетического счета 96. В настоящее время, как было отмечено выше, счет 96 называется согласно действующему плану счетов «Резерв предстоящих расходов». Однако в связи с вступлением в действие с 2011 года ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и, как следствие, отражение на данном счете 96 по кредиту – возникновения (начисления), а по дебету погашения оценочных обязательств, было бы логично присвоить данному счету наименование «Оценочные обязательства».

Во-первых, это предложение позволит привести в соответствие терминологию, применяемую для обозначения объекта учета и синтетического счета, предназначенного для его отражения в бухгалтерском учете, что в конечном итоге будет способствовать более четкому и ясному формированию данных о финансовом состоянии объекта, через информацию об оценочных обязательствах.

Во-вторых, данное предложение даст возможность установить соответствие наименования синтетического счета, на котором учитываются оценочные обязательства и статей баланса, предназначенных для отражения краткосрочных и долгосрочных оценочных обязательств. Название статей бухгалтерской отчетности утверждено приказом МФ РФ от 2 июля 2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (с изменениями и дополнениями). Предложенное переименование устраним несоответствие формулировок в плане счетов и бухгалтерском балансе.

Резюме:

Анализ правового и экономического содержания фактов хозяйственной жизни, связанных с исполнением обязательств по гарантийным условиям договора подряда позволил определить в данном случае наличие всех условий предусмотренных ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», дающих право квалифицировать данные обязательства в бухгалтерском учете как оценочные. Следствием указанного выше вывода является необходимость отражения образования и погашения оценочного обязательства по гарантийным условиям договора подряда на счетах бухгалтерского учета. Согласно действующему плану счетов это необходимо осуществлять с использованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов» при этом целесообразно при образовании обязательства дебетовать счет 28 «Брак в производстве», так как исполнение гарантийных обязательств является, как правило, следствием некачественного исполнения работ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 №14-ФЗ
2. Зылёва, Н.В. Учет обязательств геологоразведочной организации по охране окружающей среды / Н.В. Зылёва // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2012. – №4. – С. 192-195
3. Мельникова, Л.А. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств: Монография / Л.А. Мельникова, А.М. Петров. - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 96 с.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н.
5. Приказ Минфина России от 13.12.2010 №167н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)"
6. Токмакова, Е.Г. Признание в бухгалтерском учете и отражение на счетах «гарантийных» оценочных обязательств по договорам подряда / Токмакова Е.Г., Апрелькова Е.А. // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2015.- № 2(2). – с. 176-183.

Tokmakova E.G.
Cand. econom. Sci.
tokmake@vfil.ru

Karimova D.V.
diana_karimova@mail.ru

Tyumen State University
Russia, Tyumen

ESTIMATED LIABILITIES IN FULFILLMENT OF GUARANTEE TERMS ACCORDING TO THE CONTRACTORS, AGREEMENT AS A SUBJECT OF ACCOUNTING

The article presents arguments based on principles of law and content of economic facts, which allow qualifying indemnity bonds in contractors' agreement.

Keywords: estimated liabilities, accounting, indemnity bonds.

Resume:

The analysis of legal and economic content of economic facts connected with forming and redemption of indemnity bonds according to a contractors' agreement allows to identify in this case existence of all the conditions foreseen by the normative documents and qualify these bonds in accounting as estimated liabilities. The conclusion mentioned above brings about the necessity of recording in accounting estimates liabilities forming and redemption under indemnity bonds in contractors' agreement. According to the actual plan of accounts it is to be fulfilled using the account 96 «Provisions of impending expenses». It is also useful to debit into the account 28 "Defects in production" in case the bonds are formed since fulfillment of indemnity bonds conditions is usually a repercussion of sub-quality work.

Literature:

1. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraya) ot 26.01.1996 №14-FZ
2. Zilyova, N.V. Uchet obyazatel'stv geologorazvedochnoj organizacii po oxrane okruzhayushhej sredy / N.V. Zilyova // Vestnik Omskogo universiteta. Seriya «E'konomika». – 2012. – №4. – S. 192-195
3. Mel'nikova, L.A. Buxgalterskij uchet finansovykh rezervov i ocenochnykh obyazatel'stv: Monografiya / L.A. Mel'nikova, A.M. Petrov. - M.: Vuzovskij uchebnyk: NIC INFRA-M, 2015. - 96 s.
4. Plan schetov buxgalterskogo ucheta finansovo-xozyajstvennoj deyatel'nosti organizacij i instrukciya po ego primeneniyu. Utverzhdeny prikazom Minfina RF ot 31.10.2000 g. №94n.
5. Prikaz Minfina Rossii ot 13.12.2010 №167n (red. ot 27.04.2012) "Ob utverzhdenii Polozheniya po buxgalterskomu uchetu "Ocenochnye obyazatel'stva, uslovnye obyazatel'stva i uslovnye aktivy" (PBU 8/2010)"
6. Tokmakova, E.G. Priznanie v buxgalterskom uchete i otrazhenie na schetax «garantijnykh» ocenochnykh obyazatel'stv po dogovoram podryada / Tokmakova E.G., Aprelkova E.L. // Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Social'no-e'konomicheskie i pravovye issledovaniya. – 2015.- № 2(2). – s. 176-183.