

УДК 336. 717. 6

ББК 65. 052

Б 48

И.Ф. Берешполова

Проблемы организации бухгалтерского и налогового учета резервов предстоящих расходов на примере резерва на ремонт основных средств

Аннотация:

Работа посвящена исследованию отражения в бухгалтерском и налоговом учете резервов предстоящих расходов. Исследуются основополагающие принципы учета данной категории резервов. Выявляются несоответствия и проблемные вопросы, касательно организации учета резерва на ремонт основных средств как в целях бухгалтерского учета, так и налогового, а также предлагается механизм оптимизации резерва.

Ключевые слова:

Бухгалтерский учет, затраты, налоговый учет, норматив, оптимизация, основные средства, отчисления, резервы, расходы, ремонт, совокупная стоимость.

На практике всегда можно выделить такие виды затрат, величина которых весьма сильно колеблется в зависимости от факторов, не связанных с объемами реализации продукции, оказания услуг, величиной товарооборота, а обусловлена зависимостью от времени года (сезона) или наступления некоторого события (отчетной даты – для начисления вознаграждения по итогам работы за год, поломки оборудования – для затрат по ремонту и т.д.).

Для сглаживания этих колебаний в бухгалтерском учете широко используется *метод резервирования затрат*, согласно которому понесенные затраты включаются в издержки не напрямую, а финансируются из специального резерва, формируемого за счет равномерных начислений на счете учета затрат или издержек обращения, что одновременно увеличивает и актив и пассив баланса в промежуточной отчетности, а в годовой отчетности, как правило, данные суммы обнуляются за счет выравнивания начисленного резерва с фактически понесенными по данному направлению затратами. [4]

Резервы предстоящих расходов представляют собой способ отражения в бухгалтерском учете обязательств организации с неопределенным сроком исполнения или неопределенной суммой. Их формирование осуществляется, когда одновременно выполняются следующие условия:

- в результате прошлых событий организация имеет реальное обязательство (в том числе добровольно принятое на себя);
- высока вероятность того, что исполнение обязательства будет сопряжено с оттоком ресурсов, в которых заключены экономические выгоды;
- величина обязательства может быть надежно изменена.

Данные резервы, как правило, накапливаются и расходуются в течение одного финансового года и не имеют в балансе переходящего остатка. Резервы могут использоваться для покрытия только тех расходов, под которые они созданы.

Рассмотрим учет резервов предстоящих расходов на примере резерва на ремонт основных средств. Создание его, конечно же, совершенно не обязательно. Организа-

ции имеют полное право учесть свои ремонтные работы и другими способами.

Во-первых, можно относить расходы непосредственно на счета текущих затрат в полной сумме по мере выполнения ремонта. Во-вторых, можно использовать счет 97 «Расходы будущих периодов».

Однако фирмам, которые предполагают, что у них намечается значительный объем предстоящих ремонтных работ, все же лучше сгладить сумму расходов на них путем создания соответствующего резерва [5].

Как мы ранее упомянули, образование резерва должно быть отражено в учетной политике организации на начало отчетного года.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств вопросу создания резервов на ремонт посвящен пункт 69. Согласно этому пункту в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт объектов основных средств в затраты на производство или расходы на продажу отчетного периода фирма имеет право создавать резерв расходов на ремонт основных средств [2]. Однако размер данного резерва не является произвольным. Для подтверждения обоснованности именно такой величины ежемесячных отчислений в резерв на ремонт, который применяется фирмой, ей необходимо иметь следующие письменные доказательства: дефектные ведомости - на их основе принимается решение о необходимости проведения ремонтных работ; данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) основных средств; сметы на проведение ремонтов; нормативы и данные о сроках проведения ремонтов; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

Руководствуясь этим итоговым расчетом, фирма определяет ежемесячную сумму отчислений в резерв, которая будет относиться на расходы.

Резервирование сумм для проведения ремонта отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат. Это могут быть как счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», так и счет 23 «Вспомогательные произ-

водства». На нем чаще всего и происходит накопление средств резерва на предстоящий ремонт имущества [6].

По окончании года фирма должна провести инвентаризацию средств созданного резерва на ремонт основных средств. Их необходимо сопоставить с теми суммами, которые фактически были израсходованы на ремонт. Если величина резерва окажется больше этих сумм, то накопленные средства резерва придется сторнировать. Красное сторно следует провести по дебету счета учета затрат на производство или расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов на ремонт.

Дальнейший учет накопленных средств резерва зависит от того, больше или меньше окажется эта сумма по сравнению с фактически произведенными расходами.

Если по окончании необходимых ремонтных работ окажется, что накопленный резерв больше, чем фактически произведенные расходы, то излишне начисленная сумма резерва должна отразиться по дебету счета учета резервов предстоящих расходов в корреспонденции с кредитом счетов прибылей и убытков.

Если же оказывается, что сумма фактических затрат на ремонт превышает суммы накопленного резерва, то получившаяся разница относится на счета затрат организации [5].

Предсказать точный срок, когда произойдет выход из строя того или иного производственного оборудования, транспорта и прочих основных средств, крайне трудно. В то же время, внезапные серьезные поломки, требующие значительных средств на приведение имущества в работоспособное состояние, могут негативно сказаться на размере как бухгалтерской, так и налоговой прибыли. Рассмотренный механизм бухгалтерского учета резервов имеет ряд неясностей, разрешить которые помогает Налоговый кодекс.

Минимизировать возможные неприятные последствия от проведения срочного и неожиданного ремонта позволяет механизм, предусмотренный НК РФ. Он заключается в создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. Организация вправе ежемесячно списывать в уменьшение налоговой прибыли одинаковые суммы ремонтных расходов. А бухгалтер может со значительно большей точностью рассчитать размер предстоящих налоговых платежей.

Кроме того, у создаваемого в налоговом учете резерва расходов на ремонт основных средств имеется и еще одно немаловажное достоинство. С его помощью можно не только сделать величину налогооблагаемой прибыли более предсказуемой, но и перенести часть налоговых платежей по налогу на прибыль на последующие отчетные периоды. Соответственно, это позволит фирме потратить временно сэкономленные деньги на текущие расходы [5].

Механизм создания и использования резерва на ремонт основных средств заключается в следующем: организация должна рассчитать сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт исходя из совокупной стоимости основных средств, и нормативов отчислений, утверждаемых в учетной политике для целей налогообложения прибыли [3].

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной (восстановительной – для объектов, введенных в эксплуатацию до 10.01.2002 г.) стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало года, в котором образуется указанный резерв.

Нормативы отчислений рассчитываются значительно сложнее.

Во-первых, фирма должна оценить предстоящие затраты на ремонт. Для этого ей понадобится учесть периодичность осуществления ремонта основных средств, частоту замены их отдельных элементов (узлов, деталей, конструкций) и сметную стоимость предстоящего ремонта, которая в свою очередь, может определяться на основании актов технического обследования объектов, докладов о техническом состоянии основных средств, графика (или плана) проведения их ремонта.

Во-вторых, организация должна рассчитать среднюю величину фактических расходов на ремонт за прошедшие три года.

В-третьих, налогоплательщик обязан сравнить между собой две эти суммы. При определении предельной суммы отчислений в резерв предстоящих расходов за основу следует взять меньшую из этих двух сумм.

Исходя из установленной предельной суммы отчислений, организация определяет максимально возможный норматив. Он рассчитывается как процентное отношение предельной суммы отчислений к совокупной стоимости основных средств. Фирма имеет право на выбор норматива отчислений. Единственное ограничение – он не может быть больше максимально возможного норматива [3].

Как предписывает п.2 ст. 324 НК РФ, в течение налогового периода отчисления в резерв расходов на ремонт основных средств списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного или налогового периода [1]. Впоследствии сумма фактических затрат на ремонт будет учтена за счет накопленных средств этого резерва.

Перед тем, как записать в учетную налоговую политику положение о создании резерва на предстоящий ремонт основных средств, организации необходимо предварительно оценить экономическую выгоду от его создания.

После расчета максимально возможной суммы резерва следует сопоставить ее с возможной фактической величиной затрат на ремонт и представить возможные налоговые последствия. Расчет экономической выгоды строится на том, что полученные деньги сегодня стоят больше, чем точно такая же сумма, полученная в будущем. Следовательно, чем на более поздний срок возможно перенести уплату налога, тем больший дополнительный финансовый эффект получит предприятие от использования своих денег. Обычно экономический эффект считают так: определяют, сколько денег можно было бы получить, если бы поместить временно сэкономленные средства в банк под ставку рефинансирования Банка России [7].

Таким образом, если основной объем ремонтных работ запланирован на первую половину года, и их стоимость сопоставима с общей суммой резерва, резерв предстоящих расходов на ремонт формировать невыгодно.

Получается, что, отказавшись от его создания, фирма может списать на расходы I квартала и полугодия большую часть годовых ремонтных затрат. В случае же создания резерва стоимость расходов на ремонт равномерно распределится на весь год. Более того, если фактические расходы на ремонт превысят сумму накопленного резерва, то отнести их в уменьшение налогооблагаемого дохода можно будет только в самом конце года.

Если же сметная стоимость ремонтов, запланированных на год, близка к зарезервированной сумме, и большая их часть запланирована на вторую половину года, то в таком случае создать резерв выгодно. Это позволит уменьшить платежи по налогу на прибыль и, соответственно, сэкономить деньги, по итогам I квартала и полугодия.

Кроме того, если сумма резерва вдруг превысит фактически истраченные средства, то разницу надо будет включить во внереализационные доходы только в конце года. Но это, само собой, касается только той части резерва, которая накоплена на ремонты текущего года. Резерв же на особо сложные и дорогостоящие ремонты можно перенести на следующий год.

Однако еще больший экономический эффект будет в том случае, когда организация уплачивает ежемесячные

авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли [3].

Следовательно, решение о создании резерва на ремонт основных средств на предприятии не должно быть спонтанным, необходимо оценить экономический эффект от возможных альтернатив резерву, а после произведенных расчетов принять обоснованное решение и закрепить выбранный способ в учетной политике организации.

Примечания:

1. Налоговый кодекс РФ. Программа информационной поддержки «Консультант Плюс».
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом МФ РФ от 13.10.2003 №91н.
3. Анищенко А.В. Резервы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Налог Инфо, Статус Кво, 2006.
4. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
5. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский и налоговый учет. – М.: ТК Велби, 2005.
6. Гиляровская Л.Т., Мельникова Л.А. Бухгалтерский учет резервов предприятия. – Питер, 2003. – 192 с.: ил. (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
7. Объединенная редакция деловых журналов [электронный ресурс]/ www.Delo-press.ru.