

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ
В СООТВЕТСТВИИ С ПБУ 8/2010**

**Сокуть А. Л.,
научный руководитель доцент Кожина Т. В.
Сибирский федеральный университет**

Во исполнение «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО» приказом Минфина России № 186н внесены существенные изменения в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В частности, был полностью исключен п. 72 приказа №34н, позволявший организациям, в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода, по собственному желанию создавать различные виды резервов.

В тоже время, с принятием новой редакции ПБУ 8/2010, которое по существу является российским аналогом МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», некоторые виды резервов с 2011 г. организации обязаны формировать в качестве оценочных обязательств. Поэтому, для того, чтобы определить какие из создаваемых ранее резервов предприятия обязаны формировать как оценочные обязательства, необходимо выявить, обладают ли эти резервы признаками оценочного обязательства по смыслу ПБУ 8/2010.

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

1) у организации существует обязанность на отчетную дату, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой она не может избежать;

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

3) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Исходя из перечисленных условий, представим в таблице резервы, подлежащие признанию в качестве оценочных обязательств (таблица 1).

Таблица 1

Соответствие резервов предстоящих расходов условиям признания
оценочного обязательства

| Виды резервов предстоящих расходов, сформированных в соответствии с п. 72 приказа №34н | Степень соответствия | Оценочные обязательства |
|--|-------------------------|---|
| На предстоящий ремонт основных средств | Частично соответствует | Не формируются, кроме сумм санкций, которые могут быть взысканы с организации в соответствии с законодательством или условиями конкретного договора в случае непроведения мероприятий |
| На выплату отпусков | Полностью соответствует | Формируются обязательно |
| На выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет | Частично соответствует | Формируются, если у работников есть оправданные ожидания |
| Вознаграждение по итогам года | | |

| | | |
|---|-------------------------|---|
| Гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание | Полностью соответствует | Формируются обязательно |
| На покрытие иных предвиденных затрат | Частично соответствует | Формируются только в том случае, когда в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности обязательство перед третьими лицами уже возникло, однако его величина и (или) срок исполнения пока неопределен |

Таким образом, на основе данных, представленных в таблице, можно сделать следующие выводы.

Согласно условию 1, оценочное обязательство возникает исключительно при существовании обязанности перед другими лицами, что, по мнению законодателей, исключает возможность для предприятий резервировать суммы на проведение предстоящих ремонтов. На наш взгляд, является нецелесообразным считать невозможность распространения данного требования на резервы по ремонту основных средств, т.к. в состав ожиданий потребителей входит качество производимой продукции, которое, в свою очередь, зависит от состояния основных средств, посредством которых производится продукция.

Кроме того, при осуществлении дорогостоящих ремонтов основных средств предприятия теперь вынуждены признавать всю сумму расходов единовременно, что, ввиду их большой величины, ведет к образованию значительных убытков, а это, в свою очередь, может привести к неплатежеспособности организаций и риску возникновения банкротства. К этой же ситуации относятся и затраты на восстановление основных средств в результате аварий, оценочное обязательство под эти расходы организация формировать не вправе, как и относить эти затраты на расходы будущих периодов ввиду отсутствия прямого указания такого права в нормативно-правовых актах. Так, к примеру, если бы новая редакция ПБУ 8 была введена в действие до аварии на Саяно-Шушенской ГЭС, то единовременное признание затрат на ремонт объектов привело бы к огромным убыткам, т.е., с большой долей вероятности, к введению процедуры банкротства.

Первоначальная редакция ПБУ 8/2010 не содержала конкретных условий, позволяющих относить обязательства работодателей в отношении выплаты отпускных сумм работникам к оценочным обязательствам, в связи с чем, у специалистов возникало много споров по этому вопросу. Финансовое ведомство в письме от 14.06.2011 г. № 07-02-06/107 давало пояснения, что обязательства организации, связанные с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска, являются оценочными обязательствами. Приказом Минфина России от 14.02.2012 N 23н внесены уточнения в отдельные пункты ПБУ 8/2010, в частности, теперь в пп. "а" п. 2 ПБУ указано, что данное положение не применяется в отношении договоров, по которым хотя бы одна сторона не выполнила полностью своих обязательств по состоянию на отчетную дату, за исключением трудовых договоров. С принятием этой поправки устранена возможность неоднозначной трактовки данной нормы в части признания резерва на оплату отпусков в качестве оценочного обязательства.

Спорной ситуацией является и формирование оценочного обязательства в отношении вознаграждений по итогам года и за выслугу лет. В отношении этих выплат ситуации можно поделить на три группы:

а) Необходимость выплат носит обязательный характер (установлена коллективными договорами, соглашениями с работниками) и при этом ни факт, ни

размер выплат не зависит от выполнения каких-либо условий, т.е. известно, что выплата будет точно и размер ее точно известен.

Такие выплаты признаются расходами (п. 16 ПБУ 10/99) и подлежат начислению по мере выполнения работниками соответствующих трудовых обязанностей.

б) Необходимость выплат носит обязательный характер (установлена коллективными договорами, соглашениями с работниками) и при этом факт и (или) размер выплат зависят от выполнения в будущем определенных условий.

В данном случае событие уже наступило (договор содержит обязательство выплаты по итогам года и работник в этом году работает), обязанность организации перед работниками определена. Но оценить эту обязанность определенной величиной каждый отчетный период не позволяет временное отсутствие информации, которая будет использоваться в расчете размера обязанности. В таком случае, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует (как можно заметить, процедура весьма сложная и включает множество различных нюансов).

в) Необходимость выплат носит необязательный характер (обязанность не установлена коллективным договором, соглашениями с работниками), но организация своими действиями, установившейся прошлой практикой, заявлениями и т.п. указывает работникам, что она принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у работников возникают обоснованные ожидания, что организация выплатит вознаграждения по итогам года. Можно заметить, что хотя эта формулировка закреплена п. 4 ПБУ 8/2010, она является очень субъективной.

Помимо этого, новое ПБУ усложняет порядок оценки величины оценочного обязательства. Так, для определения величины обязательства по оплате отпускных сумм, Минфин рекомендует производить расчет по каждому работнику в отдельности, что является трудоемким и неэффективным.

Кроме того, в соответствии с п. 20 ПБУ 8/2010, в случаях, если ожидаемый срок исполнения оценочных обязательств 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, при этом способа определения ставки дисконтирования ПБУ не содержит. Поэтому в данном случае, согласно п. 7 ПБУ 1/2008, можно воспользоваться положениями Международных стандартов финансовой отчетности, закрепив это право в учетной политике.

Таким образом, для определения ставки дисконтирования обязательств по вознаграждениям работников за год можно использовать требования МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (п. 78), согласно которым в качестве ставки дисконтирования обязательств по вознаграждениям работникам принимается эффективная доходность к погашению по состоянию на отчетную дату высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций, обращающихся на рынке ценных бумаг.

При отсутствии по состоянию на отчетную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций, в качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению государственных ценных бумаг. При этом в качестве ценных бумаг (в том числе, облигаций), принимаемых к рассмотрению, относятся ценные бумаги, сопоставимые по основным характеристикам (срок, валюта обязательства и т.п.) с соответствующими обязательствами по вознаграждениям работникам.

Таким образом, изучив положения нового ПБУ, мы делаем вывод о том, что утвержденные нововведения являются некорректными по отношению к некоторым ситуациям (например, в отношении резервов на ремонт), значительно усложняют учетный процесс, как с точки зрения определения величины оценочного обязательства, так и с точки зрения не соответствия положениям Налогового кодекса. В налоговом учете изменения в порядок формирования резервов не внесены, а значит, организации по-прежнему имеют право по собственному желанию формировать различные виды резервов, закрепив это право в учетной политике для целей налогообложения, что неизбежно приведет к необходимости обращения к нормам ПБУ 18/02.