

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2018
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2017 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 8 «РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3–5
ПОНЯТИЯ	6–8
ПРИЗНАНИЕ РЕЗЕРВОВ – ОБЩИЕ ПРАВИЛА	9–23
Формирование резервов	9–14
Оценивание резервов	15–20
Использование резервов	21–22
Компенсации со стороны третьих лиц	23
ПРИЗНАНИЕ РЕЗЕРВОВ – СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ОБЛАСТИ	24–47
Резервы по гарантийным обязательствам	24–25
Резервы по судебным разбирательствам	26–27
Резервы по обременительным договорам	28–29
Резервы на покрытие ущерба окружающей среде	30–32
Резервы по реструктуризации	33–37
Резервы по выходным пособиям	38–39
Резервы по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности или другим компенсациям, связанным с трудовыми отношениями	40–42
Отложенный подоходный налог и подоходный налог с дивидендов	43–47
УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	48–49
УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ	50–51
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	52–54

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 8 «Резервы, условные обязательства и условные активы» является установление правил учёта резервов, условных обязательств и условных активов в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности (далее также – *бухгалтерский отчет*). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную сферу (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 8 руководствуется разделами 21 «Резервы и условные события» („*Provisions and Contingencies*“), 28 «Вознаграждения работникам» („*Employee Benefits*“) и 29 «Налог на прибыль» („*Income tax*“) МСФО для предприятий СМБ, а также понятиями, установленными в «Глоссарии терминов» („*Glossary of Terms*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 8 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статьях 52–54. В тех областях, где инструкция СБУ 8 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 8 «Резервы, условные обязательства и условные активы» следует применять:*

- (a) при формировании, учете и отражении резервов (например, резервы по гарантийным обязательствам, резервы по судебным разбирательствам и пенсионные отчисления) в годовых бухгалтерских отчетах;*
- (b) при отражении отложенного подоходного налога и подоходного налога с дивидендов; и*
- (c) при раскрытии условных обязательств и условных активов в годовых бухгалтерских отчетах.*

4. Инструкция СБУ 8 даёт определение понятию резерва и разъясняет различие между резервом и условным обязательством. Инструкция описывает ситуации, когда необходимо признание резерва в балансе, а когда достаточно раскрытия условного обязательства в приложениях к отчёту.

5. Инструкция СБУ 8 не применяется:

- (a) при учёте таких специфических резервов, учёт которых регулируется другими инструкциями СБУ (например, формирование резервов в ходе объединений бизнеса – см. инструкцию СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий»);

(b) в отчётах страховых обществ при учёте резервов по договорам страхования.

ПОНЯТИЯ

6. В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:

Резервы – это обязательства, неопределённые по величине или с неопределённым сроком исполнения. (МСФО для предприятий СМБ 21.1)

Обязательство – это существующее обязательство лица, обязанного вести бухгалтерский учет,

(a) которая вытекает из прошлых событий; и

(b) освобождение от которой предположительно уменьшит полезные ресурсы. (МСФО для предприятий СМБ 2.15)

Обязывающее событие – это событие, которое создаёт для предприятия либо юридическое, либо фактическое обязательство, без реальной альтернативы исполнению обязательства.

Юридическое обязательство – это обязательство, которое вытекает:

(a) из договора (через его непосредственные или косвенные условия); или

(b) из законодательства или иного правового основания. (МСФО для предприятий СМБ 2.20)

Фактическое обязательство – это обязательство, обусловленное сложившейся практикой предприятия, в случае которой:

(a) предприятие либо своей предыдущей деятельностью, либо посредством опубликованных принципов или конкретного заявления дало другим сторонам понять, что оно акцептует определенные обязательства; и

(b) в результате этого вызвало в других сторонах обоснованные ожидания в отношении выполнения своих обязательств. (МСФО для предприятий СМБ 2.20)

Условное обязательство – это либо возможная, но неопределённая обязанность, либо существующая обязанность

(a) возникновение маловероятно; или

(b) размер которого не может быть измерен с достаточной степенью надёжности. (МСФО для предприятий СМБ 2.40, 21.12).

Условный актив – это возможный актив, наличие которого зависит от наступления или ненаступления события, неконтролируемого предприятием. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

7. Резервы отличаются от других обязательств (например, кредиторская задолженность перед поставщиками, обязательства по займам) тем обстоятельством, что время или сумма их реализации точно не известны. Сумма, принимаемая за основу при

признании обязательств, обычно зафиксирована в счёте, в договоре или в каком-либо другом первичном документе, и необходимость применения бухгалтерских оценок отсутствует. При признании в балансе резервов руководствуются оценкой либо руководства, либо других экспертов в части суммы, вероятно необходимой для погашения обязательства, а также в части времени возникновения обязательства. Поскольку измерение резервов основывается на оценках, которые не всегда могут оказаться точными, важно их признание и раскрытие в отчётах отдельно от других обязательств.

8. Условные обязательства окружает ещё большая неопределённость, чем резервы. Если в случае резервов возникновение обязательств вероятно, и сопутствующий им расход можно хотя бы относительно надёжно оценить, то в случае условных обязательств либо их возникновение маловероятно, либо невозможна надёжная оценка сопутствующих им расходов.

ПРИЗНАНИЕ РЕЗЕРВОВ – ОБЩИЕ ПРАВИЛА

Формирование резервов

9. *Предприятие признаёт резерв в своем балансе, если (МСФО для предприятий СМБ 21.4, 21.5):*

- (а) из-за обязывающего события, произошедшего до отчетной даты, на предприятие ложится юридическое или фактическое обязательство;*
- (б) возникновение обязательства является вероятным; и*
- (с) сумма обязательства может быть надёжно измерена.*

10. Предприятие формирует в своём балансе резерв только в том случае, если перед отчётной датой произошло обязывающее событие. (МСФО для предприятий СМБ 21.9)

Пример 1 – возникновение юридического обязательства

Ниже приведены примеры обязывающих событий, которые создают для предприятия юридическое обязательство:

- а) нарушение договора между сторонами, что дает другой стороне основание требовать возмещения ущерба на основании договора;
- б) нарушение налогового законодательства, что дает Налоговому департаменту основание требовать оплаты дополнительных налогов или штрафов (независимо от того, обнаружил ли Налоговый департамент нарушение или нет);
- с) вступление в силу закона в сфере окружающей среды, который требует от предприятия ликвидации или возмещения определённого загрязнения.

11. В случае фактического обязательства отсутствует юридическое основание требовать от предприятия выполнения обязательства. В то же время предприятие своей деятельностью до настоящего времени или конкретными заявлениями вызвало у других лиц обоснованные ожидания того, что обязательство будет исполнено и его неисполнение по этой причине является невероятным. (МСФО для предприятий СМБ 21.9)

Пример 2 – возникновение фактического обязательства

Ниже приведены примеры ситуаций, которые создают для предприятия фактическое обязательство:

- а) предприятие опубликовало свою политику, согласно которой оно принимает проданные товары в течение месяца обратно и возвращает деньги в том случае, если клиент не будет доволен товарами. Предприятие придерживалось этой политики, хотя юридически такое обязательство у него отсутствует. Поскольку у покупателей возникли обоснованные ожидания в отношении возврата товара при необходимости и имеется вероятность того, что предприятие будет выполнять свои обещания и в будущем, предприятие формирует в своём балансе резерв для покрытия расходов, связанных с возвратом товаров. Обязывающим событием является момент продажи товара;
- б) совет директоров предприятия в устной форме обещает исполнительному руководству, что в случае хороших результатов определённый процент прибыли предприятия будет выплачен в качестве бонусов. Хотя у предприятия отсутствует юридическое обязательство выполнять данное обещание, подобная практика соблюдается уже несколько лет, и у руководства возникли обоснованные ожидания того, что предприятие выполнит обещание. Обязывающим событием является тот момент, когда руководство было проинформировано о вероятной ставке бонуса;
- с) до отчетной даты предприятие опубликовало информацию, что в процессе реструктуризации будет сокращено определенное количество работников, и что им будут выплачены в общей сложности 10 евро пособий по сокращению. Хотя у предприятия к отчетной дате отсутствует юридическое обязательство относительно проведения названной реструктуризации, опубликование данного намерения вызвало у других причастных лиц обоснованные ожидания в отношении её проведения, по причине чего вероятно, что предприятие не отступит от своего решения. Обязывающим событием является момент публикации программы реструктуризации.

12. Если вероятность возникновения обязательства менее 50%, резерв в балансе не формируется, однако возможное обязательство раскрывается в приложениях к отчёту в качестве условного обязательства. Если вероятность возникновения менее 50%, то резерв отдельно не отражается в балансе, а потенциальное обязательство раскрывается в приложениях к отчёту как условное обязательство.

13. Обычно размер необходимого резерва (т.е. сумма расхода, возникающего в связи с резервом) можно оценить с достаточной надёжностью. В исключительных случаях, если сумму резерва невозможно оценить с достаточной надёжностью, резерв не признаётся в балансе, а связанные с ним обстоятельства раскрываются в приложениях к отчёту в качестве условных обязательств.

14. Формирование новых резервов или увеличение имеющихся резервов обычно признаётся как расход за отчётный период. Если формирование резерва связано с приобретением определённого нового актива, сумма резерва включается в себестоимость этого актива. (МСФО для предприятий СМБ 21.5)

Оценивание резервов

15. Резерв признаётся в балансе в той сумме, которая, по оценке руководства, необходима для погашения связанного с резервом обязательства на отчётную дату. (МСФО для предприятий СМБ 21.7)

16. Руководство предприятия на каждую отчётную дату оценивает необходимость формирования новых резервов, а также проводит корректировки или аннулирования ранее сформированных резервов. Резерв следует признавать в балансе в размере суммы, которая, вероятно, потребуется для погашения обязательства или для его передачи третьему лицу. (МСФО для предприятий СМБ 27.7, 21.11).

17. Сумма, необходимая для погашения обязательства, часто зависит от нескольких внешних факторов, изменение которых предприятие не может контролировать, вероятность же возникновения которых обычно можно оценить. При оценке резерва следует учитывать вероятность различных возможных сценариев развития. (МСФО для предприятий СМБ 21.7 (b)).

Пример 3 – оценивание резерва

а) Против предприятия подан иск, производство по которому к отчётной дате ещё не завершено. По оценке юристов предприятия, вероятно, иск будет сопровождаться расходами порядка от 10 000 до 20 000 евро, причем вероятность расходов распределяется в данном интервале равномерно. Предприятие формирует в балансе резерв в сумме 15 000 евро.

б) Предприятие предоставляет годовую гарантию на свою продукцию. Опыт предприятия показывает, что у 90% продукции дефектов не имеется, у 9% имеются небольшие неполадки, и у 1% выявляются существенные дефекты. В связи с устранением небольших неполадок возникают расходы примерно в размере 10% от продажной цены товаров, а в связи с устранением существенных дефектов возникают расходы примерно в размере 80% от продажной цены. Оборот от продаж предприятия за прошлый год составил 10 миллионов евро, при этом для устранения неисправностей товаров, проданных за прошлый год, предприятие уже потратило 50 000 евро.

Оценочные расчётные расходы по гарантийному ремонту проданных за прошлый год товаров следующие:

$$0,09 \times 10\,000\,000 \times 0,1 + 0,01 \times 10\,000\,000 \times 0,8 = 90\,000 + 80\,000 = 170\,000$$

Поскольку на протяжении отчётного года предприятие уже понесло расходы в сумме 50 000 евро на гарантийный ремонт товаров, проданных в том же году, в балансе следует сформировать резерв на покрытие гарантии в сумме 120 000 евро (170 000 – 50 000).

18. Если обязательство, вероятно, возникнет позднее, чем в течение 12 месяцев после отчётной даты, оно оценивается по приведённой стоимости (т.е. в сумме приведённой стоимости связанных с обязательством сумм к выплате), за исключением случаев, когда влияние дисконтирования является незначительным. (МСФО для предприятий СМБ 21.7) Единственным исключением является резерв по отложенному подоходному налогу, который не дисконтируется. (МСФО для предприятий СМБ 29.23)

19. При расчёте приведённой стоимости в качестве дисконтной ставки используется рыночная процентная ставка по аналогичным обязательствам. Процентная ставка

должна учитывать также связанные с обязательством риски, если они ещё не учтены в оценке сумм, необходимых для погашения обязательства. (МСФО для предприятий СМБ 21.7)

20. Увеличение приведённой стоимости долгосрочных резервов в связи с уменьшением срока возникновения обязательства признаётся в отчёте о прибылях и убытках как процентный расход. (МСФО для предприятий СМБ 21.11)

Использование резервов

21. Резервы используются для покрытия только тех расходов, для которых резерв был изначально сформирован. (МСФО для предприятий СМБ 21.10)

22. Списывать другие расходы за счёт резерва нельзя, поскольку это нарушило бы объективность финансовых отчётов предприятия.

Компенсации третьих лиц

23. Если у предприятия в связи с определённым резервом имеется право требования возмещения этого резерва от третьих лиц, то требование возмещения признаётся в балансе как актив только в том случае, если его возникновение является практически определённым. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего резерва. Резерв и возмещение, подлежащее получению, признаются в балансе отдельно, без проведения взаимозачёта между ними. Разрешается признание в отчёте о прибылях и убытках затрат по формированию резерва и доходов от признания возмещения в виде чистой суммы. (МСФО для предприятий СМБ 21.9)

Пример 4 – возмещения от третьих лиц

Против предприятия подан иск в связи с недостаточным качеством проданной им продукции. По оценке юристов, вероятные иски расходы составят примерно 10 000 евро. В то же время предприятие, в свою очередь, подало иск против своих субпоставщиков, чтобы востребовать с них возмещение в связи с ущербом, который может возникнуть. По оценке юристов, чрезвычайно вероятно, что, если первый процесс будет проигран, предприятие получит от субпоставщиков в качестве компенсации, по меньшей мере, 8 000 евро.

Предприятие признаёт в своём балансе резерв в сумме 10 000 евро и требование к субпоставщикам в сумме 8 000 евро. В отчёте о прибылях и убытках отражаются расходы, сопряжённые с судебным разбирательством, в чистой сумме 2 000 евро.

ПРИЗНАНИЕ РЕЗЕРВОВ – СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ОБЛАСТИ

Резервы по гарантийным обязательствам

24. Если предприятие даёт гарантию на проданные им товары, в балансе предприятия формируется и признаются резерв в сумме, которая необходима для погашения гарантийного обязательства, связанного с проданной к отчётной дате продукцией.

Обязывающим событием является продажа товаров с гарантией. При оценивании резерва руководствуются опытом предыдущих лет. (МСФО для предприятий СМБ 21.A4) О расчете резерва по гарантийным обязательствам см. пример 3(b).

25. Если продавшее товары предприятие (например, торговая фирма) само не несёт ответственности за выполнение гарантийных обязательств, а выступает в роли посредника гарантии, предоставленной каким-либо другим предприятием (например, фирмой-производителем), то оно не признаёт резерв по гарантийным обязательствам в своём балансе.

Резервы в части судебных разбирательств

26. Предприятие признаёт в своём балансе резерв в части всех текущих и возможных судебных разбирательств, в случае которых:

- (a) обязывающее событие, служащее причиной судебного разбирательства, произошло до отчетной даты;
- (b) судебное разбирательство, вероятно, будет сопровождаться для предприятия определенными издержками; и
- (c) сумма издержек, которая будет, вероятно, сопряжена с судебным разбирательством, может быть надежно оценена.

Если приведенные выше условия не выполняются, резерв в балансе не формируется и не отражается, но связанные с судебным разбирательством обстоятельства раскрываются в приложениях к отчёту в качестве условного обязательства. В отношении расчета резерва, сформированного в отношении судебного разбирательства, см. пример 3 (a).

27. Хотя сумму судебных издержек зачастую можно оценить лишь приблизительно, это не является причиной того, чтобы не формировать резерв. Лишь в исключительных случаях, когда суммы судебных издержек в случае различных сценариев чрезвычайно различаются и вероятность этих сценариев невозможно надёжно оценить, в балансе не отражается резерв, а связанные с судебным разбирательством обстоятельства раскрываются в приложениях к отчёту.

Резервы по обременительным договорам

28. Обременительный договор – это договор, по которому исполнение обязательств требует неизбежных затрат, величина которых превышает экономические выгоды, которые ожидается по нему получить. (МСФО для предприятий СМБ 21.A2, Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ)

29. В отношении обременительного договора следует сформировать резерв в сумме, которая является меньшей из двух следующих величин (МСФО для предприятий СМБ 21.A2):

- (a) убыток, сопряженный с исполнением договора (т.е. доходы от договора за вычетом расходов, связанных с исполнением договора); или
- (b) неустойка, сопряженная с расторжением договора.

Пример 5 – формирование резерва в связи с обременительным договором

a) Предприятие арендует на условиях операционной аренды определённые

производственные здания, арендная плата по которым составляет 10 000 евро в год. 31.12.20X1 предприятие переезжает в новые производственные здания, но договор аренды по старым зданиям завершится лишь по истечении трех лет, после 31.12.20X4. В случае прекращения договора предприятие должно заплатить неустойку в сумме арендной платы за два года (т.е. 20 000 евро). В случае сдачи помещений в аренду реально получить в качестве дохода от сдачи в аренду примерно 7 000 евро в год (т.е. предприятие получало бы от арендного договора убыток в течение следующих трёх лет в размере 3 000 евро в год).

Предприятие признаёт в своём балансе резерв по обременительному договору аренды в сумме 9 000 евро (если эффект от дисконтирования является значительным, то сформированный на 2-й и 3-й год резерв следует дисконтировать).

б) Занимающееся обработкой молока предприятие заключило с поставщиками долгосрочный договор о закупке сырого молока по цене 0,4 евро за литр. К концу 20X1 года рыночная цена на сырое молоко (и вместе с этим цена продажи молока) существенно уменьшилась. По состоянию на 31.12.20X1 предприятие по договору было обязано купить ещё 100 000 литров сырого молока по цене 0,4 евро за литр, хотя, по оценке руководства, на данный момент закупочная цена сырого молока должна составлять примерно 0,3 евро, чтобы производственная деятельность предприятия не была убыточной. В случае расторжения договора необходимо заплатить неустойку в размере 5 000 евро.

Данный договор является обременительным, поскольку связанные с договором неизбежные расходы превышают предположительно получаемые от договора доходы. Предприятие должно сформировать резерв в сумме, меньшей из двух значений: связанных с исполнением договора расходов (0,1 евро/литр × 100 000 литров = 10 000 евро) и неустойки (5 000), т.е. в размере 5 000 евро.

Резервы на покрытие ущербов окружающей среде

30. Предприятие признаёт в своём балансе резерв на покрытие ущербов окружающей среде, причинённых до отчётной даты, если:

(а) законодательство требует ликвидации или компенсации данного ущерба; или

(б) предприятие своей предыдущей экологичной практикой и опубликованными принципами деятельности показало, что оно планирует добровольно ликвидировать ущерб окружающей среде.

31. В отношении причинённого окружающей среде ущерба формируется резерв в размере связанных с ликвидацией ущерба расходов (вместе с возможными добавляющимися штрафами). Если предприятие вместо ликвидации ущерба предпочитает заплатить штраф, резерв следует сформировать в размере вероятного штрафа.

32. Если причинение ущерба окружающей среде связано с приобретением или созданием определённого нового актива (например, создание шахты), сумма резерва включается в себестоимость данного актива.

Резервы по реструктуризации

33. Реструктуризация – это основательная реорганизация деятельности предприятия, контролируемая со стороны руководства предприятия и проводимая на основании конкретной программы деятельности, в результате чего существенно изменяются сфера деятельности предприятия или способ её ведения. (МСФО для предприятий СМБ 21.А3).

34. Примерами реструктуризации являются продажа или прекращение определённого направления деятельности предприятия; закрытие или переезд определённых существенных производственных единиц; существенные изменения в структуре управления, в результате чего сокращается часть руководства.

35. У предприятия возникает в отношении программы реструктуризации фактическое обязательство, и оно признаёт в своём балансе резерв только в том случае, если руководство предприятия перед отчётной датой (МСФО для предприятий СМБ 21.А3):

- (а) составило подробную официальную программу реструктуризации, в которой, в частности, описаны реструктурируемые бизнес-единицы, планируемые изменения в численности персонала, связанные с ними затраты и планируемый график; и
- (б) опубликовало основные пункты программы реструктуризации или начало реализовывать программу реструктуризации, вызывая тем самым у других задействованных сторон обоснованные ожидания в отношении проведения программы реструктуризации.

36. Связанный с реструктуризацией резерв формируется только для покрытия одноразовых вытекающих напрямую из реструктуризации затрат, которые не связаны с деятельностью предприятия после реструктуризации. Примерами затрат на реструктуризацию, в отношении которых уместно формирование резерва, являются:

- (а) затраты, связанные с сокращением работников;
- (б) затраты, связанные с закрытием производственных единиц; и
- (с) затраты по договорам, становящимся обременительными в результате реструктуризации (например, договоры аренды, которые становятся обременительными для предприятия после реструктуризации).

37. Резерв по реструктуризации не формируется для следующих затрат, поскольку они связаны не с самой реструктуризацией, а с коммерческой деятельностью, следующей за реструктуризацией:

- (а) затраты, связанные с переобучением работников;
- (б) затраты на сбыт; и
- (с) затраты, связанные с разработкой новых систем.

Пример 6 – признание резерва по реструктуризации

а) Правление предприятия приняло 12.12.20X1 решение закрыть один производственный отдел. К отчетной дате (31.12.20X1) соответствующая информация еще не была передана работникам, на которых закрытие отдела может повлиять; также еще не приняты другие меры по реализации этого решения. Поскольку до отчётной даты обязывающего события не произошло, резерв в балансе не признаётся.

б) Правление предприятия приняло 12.12.20X1 решение закрыть один производственный отдел. 20.12.20X1 правление утвердило подробный план закрытия отдела. Клиентам были отправлены письма, которые проинформировали их о решении прекратить производство и посоветовали найти альтернативных поставщиков для покупки данного продукта. Кроме того, работникам отдела были отправлены уведомления о сокращении.

Предприятие признаёт в балансе резерв, поскольку:

- i) перед отчётной датой произошло обязывающее событие – оповещение клиентов и работников о решении закрыть отдел создаёт фактическое обязательство, поскольку это вызовет у других лиц ожидание того, что отдел будет закрыт;
- ii) возникновение обязательства является вероятным.

Резерв формируется в соответствии с наилучшей оценкой предприятия в части расходов, возникающих в связи с закрытием отдела.

Резервы по выходным пособиям

38. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (выходные пособия) – это выплаты на основании обязательства, лежащего на предприятии, которые выплачиваются в том случае, если (МСФО для предприятий СМБ 28.31, 28.34):

- (а) предприятие решает прекратить трудовые отношения с работником до наступления срока окончания трудового договора; или
- (б) работник решает уйти с работы добровольно, получая взамен названные выплаты.

39. Выходные пособия признаются в балансе как резерв и в отчёте о прибылях и убытках как расход тогда, когда у предприятия возникло фактическое обязательство в отношении возмещений, т.е. руководство предприятия до отчётной даты приняло решение прекратить с работником трудовые отношения или предложить выходное пособие за добровольное прекращение трудовых отношений, а также уведомило работника о соответствующем решении. (МСФО для предприятий СМБ 28.32, 28.34, 28.35).

Пример 7 – момент признания резерва по выходным пособиям

Предприятие заключает с членом правления договор сроком на 2 года. Согласно договору члену правления выплачивается выходное пособие (в размере вознаграждения за 2 месяца) в том случае, если:

а) договор расторгается досрочно по инициативе предприятия.	Резерв для выплаты выходного пособия следует отразить тогда, когда принимается решение о досрочном расторжении договора.
б) по окончании срока договора договор не продлевается.	Резерв для выплаты выходного пособия следует признать тогда, когда принимается решение не продлевать договор.
с) договор расторгается досрочно по инициативе члена правления.	Это связано с выходным пособием в связи с трудовыми отношениями, которое следует признать согласно статьям 40–42, т.е. в момент заключения договора в балансе следует признать

	резерв в размере приведённой стоимости выплат.
--	--

Резервы по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности или другим компенсациям, связанным с трудовыми отношениями

40. Если предприятие взяло на себя обязательство по выплате своим работникам пенсионных или других связанных с трудовыми отношениями вознаграждений, предприятие обязано сформировать в своём балансе резерв на покрытие затрат по пенсионным или другим вознаграждениям по трудовым отношениям. (МСФО для предприятий СМБ 28.14)

41. При формировании резерва по пенсионным или другим связанным с трудовыми отношениями вознаграждениям предприятие должно оценить размер суммы вероятной выплаты в последующих периодах и рассчитать их приведённую стоимость. При оценивании резерва по названным вознаграждениям учитывается вероятно оставшаяся продолжительность жизни субъектов, имеющих право на получение вознаграждения, предположительная инфляция и рост заработной платы (в случае если размер возмещения зависит от этих показателей). (МСФО для предприятий СМБ 28.15, 28.18) (МСФО для предприятий СМБ 28.15, 28.18) В качестве ставки дисконтирования используются процентные ставки по долгосрочным высококачественным облигациям предприятия или по государственным облигациям на отчетную дату.

42. Настоящая инструкция не устанавливает подробного метода учёта пенсионных резервов и других связанных с трудовыми отношениями вознаграждений, поскольку, по оценке Службы бухгалтерского учёта, учёт в данных областях в настоящее время имеет в Эстонии значение для относительно небольшого числа предприятий. СБУ при необходимости рекомендует руководствоваться методами, описанными в разделе 28 МСФО для предприятий СМБ. При оценивании пенсионного резерва рекомендуется обращаться за помощью к специалистам, имеющим соответствующую квалификацию (к актуариям).

Отложенный подоходный налог и подоходный налог с дивидендов

43. Активы и обязательства по отложенному подоходному налогу возникают в связи с тем, что балансовая стоимость определённых активов и обязательств может отличаться от их стоимости в налоговом учёте и посредством этого влиять на учёт подоходного налога в отчётный и последующие годы. Поскольку согласно действующему в Эстонии в настоящее время налоговому законодательству налогом облагается не прибыль предприятия, а дивиденды, то у зарегистрированных в Эстонии предприятий не возникает обязательства по отложенному подоходному налогу. (МСФО для предприятий СМБ 29.25)

44. Если у предприятия имеются дочерние предприятия в иностранных государствах, в консолидированных отчётах признаётся актив или обязательство по отложенному подоходному налогу в отношении этих дочерних предприятий. Настоящая инструкция не устанавливает подробного метода учёта отложенного подоходного налога, поскольку, по оценке Службы бухгалтерского учёта, учёт в данных областях в настоящее время имеет в Эстонии значение для относительно небольшого числа предприятий. СБУ при необходимости рекомендует руководствоваться методом, описанным в разделе 29 МСФО для предприятий СМБ.

45. Согласно действующему в Эстонии налоговому законодательству у предприятий нет возможности для выплаты без дополнительных расходов всего своего свободного собственного капитала, а часть собственного капитала идёт на покрытие подоходного налога с дивидендов. В отношении будущего подоходного налога с дивидендов резерв не формируется до объявления дивидендов, но информация об этом раскрывается в приложениях.

46. Подоходный налог предприятия, возникающий в связи с выплатой дивидендов или осуществлением других выплат, уменьшающих капитал, признаётся как обязательство и расход в момент объявления дивидендов или других выплат, уменьшающих капитал. Подоходный налог с дивидендов признаётся в отчёте о прибылях и убытках как расход по подоходному налогу за тот же период, когда были объявлены дивиденды, независимо от того, за какой период они объявлены или когда они фактически выплачиваются. (МСФО для предприятий СМБ 29.25)

47. Если предприятие помимо подоходного налога предприятия обязано удерживать с дивидендов ещё и дополнительный подоходный налог (например, в случае дивидендов, выплачиваемых в иностранные государства), он признаётся аналогично дивидендам как уменьшение нераспределённой прибыли. (МСФО для предприятий СМБ 29.26)

Пример 8 – признание подоходного налога с дивидендов

Предприятие объявляет 30.04.20X1 дивиденды за 20X0 год в сумме 100 000 евро. При выплате дивидендов предприятие должно оплатить подоходный налог на дивиденды в размере 25 000 евро (начисленный по налоговой ставке 20/80 с выплаченных дивидендов). Помимо этого, предприятие должно удержать подоходный налог в сумме 5 000 евро с дивидендов, выплачиваемых одному иностранному акционеру. Выплата дивидендов запланирована в течение 20X1 года.

Обязательство и расход по подоходному налогу с дивидендов признаются в момент объявления дивидендов (30.04.20X1):

Д	Нераспределённая прибыль	100 000	
Д	Расход по подоходному налогу	25 000	
К	Задолженность по дивидендам	100 000	
К	Обязательство по подоходному налогу	2 5000	
До выплаты дивидендов 31.07.20X1 предприятию поступили дивиденды дочернего предприятия в сумме 10 000 евро, с которых дочернее предприятие уплатило подоходный налог в сумме 3 500 евро. Согласно действующему законодательству предприятие имеет право вычесть подоходный налог с полученных дивидендов из подоходного налога, подлежащего уплате при выплате дивидендов. При поступлении дивидендов 31.07.20X1 в отношении подоходного налога производится следующая проводка:			
Д	Обязательство по подоходному налогу	3 500	
К	Расход по подоходному налогу	3 500	
Пример 2 – признание подоходного налога при уменьшении акционерного капитала			
Общий размер акционерного капитала предприятия составляет 1 миллион евро, который 30.05.20X1 решают уменьшить до 100 000 евро, осуществив акционерам выплаты в сумме 900 000 евро. Сумма взносов акционеров в акционерный капитал (стоимость приобретения долевого участия) составляет в общей сложности 200 000 евро. Таким образом, предприятие должно заплатить подоходный налог с суммы 700 000 евро (ставка налога составляет 20% (20/80)).			
Обязательство и расход по подоходному налогу, связанному с уменьшением акционерного капитала, признаются в момент объявления об уменьшении акционерного капитала (30.05.20X1):			
Д	Акционерный капитал	900 000	
Д	Расход по подоходному налогу	175 000	
К	Задолженность перед акционерами	900 000	
К	Обязательство по подоходному налогу	175 000	

УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

48. Условное обязательство – это либо возможная, но неопределённая обязанность, либо существующая обязанность, реализация которой маловероятна, или размер которой невозможно надёжно измерить. (МСФО для предприятий СМБ 2.40, 21.12)
Примеры условных обязательств включают в себя:

- (а) выплата, которая может быть вызвана судебным процессом, возбужденным в отношении предприятия, который предприятие, вероятно, не проиграет;
- (б) обеспеченный предприятием заем другого предприятия, который, вероятно, не приведет к выплате, поскольку другое предприятие в состоянии само выполнять свои обязательства.

49. Условные обязательства не признаются в балансе предприятия, однако информация о существенных условных обязательствах раскрывается в приложениях к отчёту. В приложениях не нужно раскрывать такие условные обязательства, возникновение которых является чрезвычайно маловероятным. (МСФО для предприятий СМБ 21.12, 21.15).

Пример 10 – определение вероятности возникновения условного обязательства

Определенное возникновение		Обязательство	Отразить в балансе
Вероятно	100%	Резерв	Отразить в балансе и описать в приложениях
Менее чем вероятно	50%	Условное обязательство	Описать в приложениях
Маловероятно	0%	-	Ничего не делайте

УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ

50. Условный актив – это возможный актив, наличие которого зависит от наступления или ненаступления события, неконтролируемого предприятием. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

51. Условный актив не отражается в балансе предприятия. Информация о таком условном активе, получение экономической выгоды от которого является вероятным, раскрывается в приложениях к годовому бухгалтерскому отчету. В приложениях нет необходимости раскрывать информацию о таких условных активах, из которых маловероятно получение экономических выгод. Актив, от которого предприятие в будущем будет почти наверняка получать экономические выгоды, не классифицируется как условный актив, и стоимость таких активов отражается в балансе в качестве активов. (МСФО для предприятий СМБ 21.13, 21.16).

Пример 11 – пример условного актива

Условным активом может быть требование о возмещении ущерба, предъявленное одним предприятием другому предприятию, рассматриваемое в ходе судебного разбирательства. Его отражение в балансе или в приложениях к бухгалтерскому отчету предприятия зависит от вероятностной оценки, даваемой результату судебного разбирательства.

Пример 12 – определение вероятности возникновения условного актива

<i>Определенное возникновение</i>	100%	Актив	<i>Отразить в балансе</i>
<i>Вероятно</i>		Условный актив	<i>Описать в приложениях</i>
<i>Менее чем вероятно</i>	50%	-	<i>Ничего не делайте</i>
<i>Маловероятно</i>	0%	-	<i>Ничего не делайте</i>

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

52. Установленные в СБУ 8 понятия и принципы учёта резервов, условных обязательств и условных активов соответствуют принципам учёта, установленным в разделе 21 МСФО для предприятий СМБ.

53. В отличие от раздела 28 МСФО для предприятий СМБ, инструкция СБУ 8 подробно не описывает учёт резервов по пенсионным вознаграждениям и другим связанным с трудовыми отношениями вознаграждениям, поскольку, по оценке Службы бухгалтерского учёта, учёт в данных областях в настоящее время имеет в Эстонии значение для относительно небольшого числа предприятий.

54. В отличие от раздела 29 МСФО для предприятий СМБ, инструкция СБУ 8 подробно не описывает учёт активов и обязательств по отложенному подоходному налогу, поскольку, по оценке Службы бухгалтерского учёта, учёт в данных областях в настоящее время имеет в Эстонии значение для относительно небольшого числа предприятий.