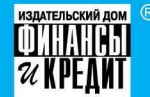


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 выпуск 21
НОЯБРЬ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, November
Issue 21

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим областям:
– экономические науки (08.00.00)
– юридические науки (12.00.00)
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)
Реферируется в ВИНИТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д. 11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **Е.И. Попова, А.В. Бажанов**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 24.10.2016
Выход в свет 17.11.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов 2

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Романенко А.В. Методические основы управленческого учета на предприятиях общественного питания 19

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Куликова Л.И. Интерпретация активов организации в соответствии с бухгалтерскими концепциями 36

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Юдинцева Л.А. Методические особенности организации и проведения аудиторского обследования цикла продаж 46

International Accounting®

ISSUE 21
NOVEMBER 2016

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Kiyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klychova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**

Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**

Content Managers **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**
Quality Management **Elena I. Popova**, **Andrey V. Bazhanov**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published November 17, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

Druzhilovskaya T.Yu. Estimated liabilities and provisions: Interpretation and accounting issues under the Russian and international standards 2

MANAGERIAL ACCOUNTING

Romanenko A.V. Methodological principles of management accounting in food service companies 19

FINANCIAL ACCOUNTING

Kulikova L.I. Interpretation of corporate assets in line with accounting concepts 36

AUDIT ACTIVITY

Yudintseva L.A. Auditing of the sale cycle: Methodological specifics of organization and process 46

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И РЕЗЕРВЫ: ТРАКТОВКА И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В СИСТЕМАХ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского –
Национальный исследовательский университет, Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

История статьи:

Принята 27.05.2016
Принята в доработанном
виде 11.07.2016
Одобрена 26.07.2016

УДК 657: 336.717
JEL: M41

Аннотация

Тема. Предметом исследования являются проблемы, связанные с трактовкой и учетом некоторых видов резервов и оценочных обязательств в системах российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цели. Выработка рекомендаций по решению проблем, связанных с трактовкой и учетом некоторых видов резервов и оценочных обязательств.

Методология. Методология исследования включает в себя критический анализ современного состояния регулирования формирования оценочных обязательств, сопоставление различных научных точек зрения в отношении проблем учета резервов, оценочных обязательств и обязательств на оплату отпусков работников.

Результаты. Представлены результаты анализа трактовки экономической сущности понятия «резерв» в научной литературе. Обосновано существенное различие экономической сущности понятий «резервы» и «оценочные обязательства» и необходимость изменения регламентаций в отношении учета резервов предстоящих расходов в системе РСБУ. Аргументирована недостаточность регламентаций в отношении определения величины оценочных обязательств в названной системе. Представлены результаты сравнения трактовки и требований к учету обязательств по оплате отпусков работников в системах РСБУ и МСФО. Обосновано существенное различие толкования данных обязательств в российских и международных стандартах.

Выводы. Экономическая сущность понятия «резерв» не может быть приравнена к экономической сущности понятия «оценочные обязательства», что обуславливает необходимость изменения регламентаций в отношении учета резервов предстоящих расходов в системе РСБУ. Трактовки экономической сущности оценочных обязательств в системах РСБУ и МСФО близки, но имеют и существенные расхождения. Подходы к признанию и учету обязательств по оплате отпусков работников существенно различаются в системах российских и международных стандартов, что обуславливает целесообразность пересмотра ряда регламентаций в системе нормативного регулирования.

Применение. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферы применения в области бухгалтерского финансового учета.

Ключевые слова: резерв, оценочное обязательство, оплата, отпуск

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Названия некоторых МСФО, представленные в тексте последнего официального их перевода на русский язык, претерпели некоторые изменения. К таким международным стандартам относятся, в частности, и МСФО (IAS) 37¹.

Термин «резервы» в названии и тексте данного стандарта заменен на понятие «оценочные обязательства». Такое обстоятельство навело на некоторые размышления об экономическом содержании определений «оценочные обязательства» и «резервы», об их соотношении и проблемах учета соответствующих объектов. Итоги исследований данных вопросов представлены в настоящей статье.

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (ред. от 26.08.2015): введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Обратимся к МСФО (IAS) 37. Предыдущий перевод на русский язык названия данного стандарта звучал как «Резервы, условные обязательства и условные активы» (в ред. от 26.08.2015). В последнем официальном переводе на русский язык документ назван так: «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Сравнивая приведенные два названия, можно видеть, что их отличие касается наименования первого объекта: термин «резервы» заменен на термин «оценочные обязательства». Обращаясь к тексту обоих вариантов перевода, можно заметить некоторые моменты.

В предыдущем официальном переводе указывалось, что резерв – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины. Согласно последнему варианту официального перевода МСФО (IAS) 37 оценочное обязательство – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Таким образом, в понятие «резерв» в предыдущем официальном переводе закладывалось то же самое экономическое содержание, которое включается в понятие «оценочные обязательства» в последнем официальном переводе. Возникает вопрос: чем вызвано такое изменение и может ли вообще понятие «резерв» увязываться с понятием «обязательства»?

Еще один вопрос связан с тем, какое значение вкладывается в рассматриваемое понятие в оригинальном тексте стандарта и какое из двух приведенных выше понятий – «резервы» или «оценочные обязательства» – в большей степени определяет название соответствующего объекта в оригинале МСФО (IAS) 37?

Название МСФО (IAS) 37 в оригинале звучит как Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Словосочетание contingent liabilities переведено на русский язык в обоих

вариантах перевода как «условные обязательства». Таким образом, понятию «обязательства» приравняется перевод liabilities.

Вместе с тем первый объект, означающий в последнем переводе на русский язык «оценочные обязательства», в оригинале назван термином provisions и не содержит слова liabilities (то есть слова «обязательства» в переводе на русский язык). Очевидно, что отсутствие прямого использования в оригинале МСФО (IAS) 37 для обозначения первого объекта слова liabilities обусловило и отсутствие в предыдущем варианте официального перевода слова «обязательства» в названии данного объекта. Но правомерно ли было называть указанный объект термином «резервы»?

Слово provisions в переводе на русский язык означает «снабжение, обеспечение, мера предосторожности, заготовка». Очевидно, что прямого значения «резерв» в переводе данного термина нет. Вместе с тем есть слово reserve – «запас, резерв, резервный фонд».

Таким образом, если бы составители МСФО (IAS) 37 трактовали первое слово в его названии как резерв, они использовали бы термин reserve, а не provisions. Поэтому отказ от использования в официальном переводе на русский язык слова «резервы» в названии МСФО (IAS) 37 представляется абсолютно правомерным.

Вместе с тем возникает вопрос правомерности использования для перевода термина provisions словосочетания «оценочные обязательства», ведь слова liabilities в названии данного объекта, как уже отмечалось, нет.

Полагаем, что данная ситуация – пример того, что не всегда дословный перевод с одного языка на другой будет способствовать точному отражению содержания соответствующего понятия, поскольку в каждом языке есть свои особенности выражения смысла тех или иных понятий.

Согласно трактовке объекта provisions в оригинале МСФО (IAS) 37, «a provision is a

liability of uncertain timing or amount». Таким образом, в определении термина уже дано указание на то, что называемый им объект относится к обязательствам, причем к обязательствам с неопределенным сроком или суммой. Поэтому тот факт, что соответствующий объект в последнем официальном переводе МСФО (IAS) 37 назван словосочетанием, включающим понятие «обязательство», представляется логичным.

Следует признать, что термин «оценочные» в словосочетании «оценочные обязательства» не применяется в оригинале МСФО (IAS) 37, то есть является свойственным терминологии именно российских бухгалтерских стандартов. Полагаем, однако, что данное обстоятельство не влияет на понимание экономической сущности соответствующего объекта учета и главным достоинством последнего официального перевода является приведение в соответствие с МСФО (IAS) 37 прямого обозначения (уже в названии) этого объекта как обязательства.

Говоря о переименовании МСФО (IAS) 37 в его официальном переводе на русский язык, нельзя не отметить, что аналог этого документа в системе российских стандартов бухгалтерского учета – ПБУ 8/2010² – уже давно имеет название, в котором рассматриваемый нами объект назван термином «оценочные обязательства».

Вместе с тем в РСБУ все-таки есть некоторое несоответствие с применяемым в данных вопросах понятийным аппаратом. Так, согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – План счетов)³ счет, на котором после принятия ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» отражаются оценочные обязательства, носит

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н.

³ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

название: «Резервы предстоящих расходов» (сч. 96).

Обратим внимание, что ПБУ 8/2010 содержит регламентации, в которых напрямую требует отражения оценочных обязательств именно на счете учета резервов предстоящих расходов (пп. 8 и 21). Сразу же возникают вопросы. Каково в российском учете соотношение понятий «оценочные обязательства» и «резервы предстоящих расходов»? Являются ли они синонимами? Или понятие «резервы предстоящих расходов» шире, и оценочные обязательства трактуются как часть резервов?

В связи с этим рассмотрим нормативные документы. Согласно инструкции по применению Плана счетов сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В документе приведены и примеры тех сумм, которые могут отражаться на этом счете:

- предстоящая оплата отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- выплаты ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- суммы на ремонт основных средств;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и проведение иных природоохранных мероприятий;
- суммы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в ред. от 24.12.2010⁴ отменен присутствовавший в

⁴ Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016).

предыдущей редакции п. 72, в соответствии с которым организация могла создавать резервы предстоящих расходов. Обратим внимание, что целью создания таких резервов было равномерное включение отдельных видов расходов «в издержки производства или обращения отчетного периода».

К таким расходам могли относиться:

- расходы на предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплата ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплата вознаграждений по итогам работы за год;
- суммы на ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- суммы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина России.

Сравнение данного перечня с перечнем ситуаций, для которых предназначен сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» указывает на то, что данный счет был явно предназначен для тех расходов, которые были представлены в п. 72 прежней редакции Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Но в нынешней редакции документа указанный пункт отменен, и новая редакция положения не содержит регламентаций относительно формирования

резервов предстоящих расходов. Нет статьи с таким названием и в рекомендуемых формах бухгалтерской отчетности.

Таким образом, термин «резервы предстоящих расходов» применяется только в Плане счетов (имеется в виду нормативное регулирование бухгалтерского финансового учета). При этом требование использования сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» в системе РСБУ содержит только ПБУ 8/2010.

Следовательно, можно утверждать, что на данном счете будут отражены только оценочные обязательства, что приводит к отождествлению понятий «оценочные обязательства» и «резервы предстоящих расходов» в российском бухгалтерском учете. В связи с этим возникает вопрос о правомерности такого отождествления.

Рассматривая данный вопрос, обратим сразу же внимание на то, что в перечень предстоящих расходов, отражаемых на сч. 96 согласно инструкции к Плану счетов, включаются и такие, которые не являются оценочными обязательствами по ПБУ 8/2010. К ним, например, относятся расходы на ремонт основных средств.

В приложении 1 к ПБУ 8/2010 напрямую говорится о том, что «обязательство в отношении предстоящих ремонтов основных средств не возникает, поскольку у организации не существует обязанности, возникшей в результате прошлых событий ее деятельности, исполнения которой она не может избежать. Оценочное обязательство по предстоящим расходам по ремонту основных средств организации не признается».

Данный пример со всей очевидностью указывает на противоречие в толковании содержания информации по сч. 96 в инструкции к Плану счетов и в трактовке оценочных обязательств, отражаемых на этом счете в ПБУ 8/2010.

Но рассмотрим и другой, более общий вопрос: можно ли вообще приравнивать какие-либо обязательства к каким-либо резервам? Для этого обратимся к определениям данных понятий.

Согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России⁵, «обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов».

Определение понятия «резервы» отсутствует в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Однако в научной литературе исследованию экономического содержания данного термина посвящено немало работ. Рассмотрим определения, предлагаемые различными авторами.

По мнению Я.В. Соколова, «резервы есть накопления для покрытия ожидаемых и строго определенных расходов предприятия»⁶.

С точки зрения А.Д. Шеремета, под резервами следует понимать неиспользованные возможности снижения затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов [1].

Как считает Л.А. Мельникова, резервы представляют собой расходы организации, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов [2].

По мнению Ю.А. Бабаева и А.М. Петрова, резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей⁷.

С точки зрения Л.Т. Гиляровской, под резервами понимаются запасы ресурсов созданные для бесперебойной работы предприятия, а также неиспользованные возможности повышения эффективности производства [3].

⁵ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997.

⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

⁷ Бабаев Ю.А., Петров А.М. Методология и методика учета в общественном питании // Все для бухгалтера. 2006. № 1. С. 6–17.

Резерв И.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова определяют как источник, предназначенный для покрытия расходов, связанных с исполнением обязательств [4].

Как полагает А.В. Кляустер, в качестве резерва можно трактовать добровольно сформированные пассивы организации, дающие возможности рационального использования производственных ресурсов⁸.

Приведенные мнения указывают на значительные различия в трактовке экономического содержания понятия «резервы» в научной литературе (табл. 1).

Полагаем, что такой значительный разброс мнений во многом связан с отсутствием определения данного понятия в нормативных документах и противоречивостью его применения в бухгалтерском учете, что как раз отмечалось ранее.

Для выяснения вопроса об экономическом содержании понятия «резервы» обратимся к толковым словарям. В табл. 2 приведены значения, представленные в трудах известных отечественных авторов.

Сравнение словарных статей показывает, в отличие от специальной научной литературы по бухгалтерскому учету, достаточно высокую степень единства трактовки одного понятия. Во всех приведенных толковых словарях термин «резерв» означает некоторый запас тех или иных средств или ресурсов, которым можно будет воспользоваться в дальнейшем для каких-либо целей.

Если говорить об экономической сущности такого толкования с точки зрения бухгалтерского учета, то резервы скорее всего означают запас каких-либо активов, которыми можно будет воспользоваться в дальнейшем в случае необходимости. Тогда, возвращаясь к поставленному вопросу о возможности приравнивания к резервам оценочных обязательств, можно заметить следующее.

⁸ Кляустер А.В. Экономический характер резервов в бухгалтерском учете // Вестник Хакасского государственного университета им. Н.Ф. Катанова. 2012. № 2. С. 71–75.

Оценочные обязательства, хотя и имеют по сравнению с обычными специфику, связанную с неопределенностью их величины и срока погашения, прежде всего являются именно обязательствами. А обязательство, как было отмечено ранее, представляет собой задолженность, погашение которой должно привести к оттоку активов организации.

Обязательство никак нельзя приравнять к активам. Эти объекты скорее антагонистичны по своему значению, поскольку располагаются в противоположных частях баланса. Таким образом, оценочные обязательства никак нельзя отождествить или признать частью каких-либо резервов.

Но тогда, может быть, правомерно считать резервами то, что формируется для погашения оценочных обязательств в будущем? Бухгалтерские записи (проводки) при начислении оценочных обязательств формируют показатель обязательств и одновременно в зависимости от вида оценочного обязательства могут приводить к признанию расхода, затрат на производство или увеличивать первоначальную стоимость актива. Рассмотрим каждую из приведенных ситуаций на некоторых примерах.

Допустим, организация «Альфа» ведет судебное разбирательство с организацией «Бета», которая выставила иск на сумму 200 тыс. руб. Вероятность удовлетворения иска высока. В таком случае «Альфа» должна признать оценочное обязательство и расход по прочим операциям:

Д-т сч. 91.2 «Прочие расходы»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» – 200 тыс. руб.

Что считать «резервированием» в таком случае? Само обязательство, как мы уже выяснили, нельзя. Но признание расхода, то есть уменьшения экономических результатов, тоже не может быть признано резервированием каких-либо средств.

Нельзя считать резервированием и уменьшение финансового итога, которое является следствием признания расхода. Ведь

тогда любое признание расхода влекло бы за собой признание резерва. К тому же расход также не эквивалентен и скорее даже противоположен запасам ресурсов.

Рассмотрим другой пример. Пусть организация «Альфа» начисляет такое оценочное обязательство, которое влечет одновременное увеличение затрат на производство, то есть в бухгалтерском учете будет сделана запись:

Д-т сч. 20 «Основное производство»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

Такая запись отражает увеличение затрат на производство. Однако они обусловят увеличение себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и (при списании общехозяйственных расходов на сч. 90) себестоимости продаж.

Последняя выступает расходом по обычной деятельности и аналогично ситуации, рассмотренной в предыдущем примере, не может приводить к резервированию средств.

Увеличение стоимости незавершенного производства и себестоимости готовой продукции приведет к увеличению оценки соответствующих статей активов. Но можно ли считать такое увеличение резервированием? Полагаем, что нет. Ведь эти активы (незавершенное производство и готовая продукция) не будут «откладываться» про запас», а будет лишь увеличена их стоимость.

Резервирование ресурсов не происходит и при признании оценочных обязательств экологического характера. К таковым может относиться, например, обязанность корпорации, занимающейся поставкой топлива для АЭС, после эксплуатации утилизировать отработанное.

Затраты на утилизацию могут быть капитализированы, то есть включены в первоначальную стоимость соответствующих объектов основных средств. В бухгалтерском учете это будет отражено проводкой

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов».

При вводе объекта в эксплуатацию данные суммы приведут к увеличению первоначальной стоимости объекта:

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, начисление оценочных обязательств не приводит к резервированию каких-либо запасов, а просто увеличивает оценку внеоборотных активов.

Приведенные рассуждения позволяют сделать вывод о том, что экономическая сущность оценочных обязательств не тождественна экономической сущности резервов. Терминология, применяемая в отношении оценочных обязательств в ПБУ 8/2010, а также в новой редакции официального перевода на русский язык МСФО (IAS) 37, полностью соответствует экономическому содержанию данного вида обязательств. Однако в Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по их применению название сч. 96, предназначенного для отражения оценочных обязательств (и в настоящее время – только для них), противоречит экономической сущности данного объекта учета. Поэтому полагаем, что название этого счета следует изменить на «Оценочные обязательства».

Целесообразно также привести в соответствие с современным подходом к учету оценочных обязательств перечень тех ситуаций в инструкции по применению Плана счетов, которые влекут использование сч. 96, и убрать из этого перечня случаи, не приводящие к признанию оценочных обязательств (например, связанные с ремонтом основных средств и т.п.).

Анализ современных проблем учета оценочных обязательств приводит к еще одному размышлению. Речь идет о признании оценочных обязательств в связи с оплатой отпусков работников.

По мнению ряда специалистов [5, 6]⁹, необходимость в признании обязательств по оплате отпусков работников появилась в российском учете после принятия ПБУ 8/2010. Однако данный стандарт не содержит непосредственного указания на то, что под его действие подпадают такие обязательства.

Несмотря на приведенный в приложении к ПБУ 8/2010 обширный перечень примеров ситуаций, приводящих к необходимости формирования оценочных обязательств, начисление отпускных работникам туда не включено. Требование отражения обязательств по оплате отпусков в качестве оценочных обязательств было введено письмом Минфина России от 14.06.2011 № 07-02-06/107. Причем в данном документе указывалось, что такое требование устанавливается исходя из ПБУ 8/2010.

При этом, однако, в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета не было введено каких-либо регламентаций, касающихся методики начисления указанных оценочных обязательств. Это привело к появлению достаточно большого количества публикаций, содержащих рекомендации по данному вопросу [4–12 и др.]¹⁰.

Большую роль в разъяснении методики формирования оценочных обязательств по оплате отпусков работников сыграла и Рекомендация МР-1-КпГ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками», принятая 09.09.2011 комитетом Бухгалтерского методологического центра по толкованиям. Отметим, что в ряде публикаций при рассмотрении вопросов по начислению

⁹ Гашибаязова В.Н., Дробышева О.В. Формирование резервов на оплату отпусков в соответствии с новыми требованиями // Современная наука: актуальные проблемы и пути их решения. 2013. № 6. С. 16–17.

¹⁰ Касьянова А.А. Методические подходы к созданию оценочного обязательства на оплату отпусков // Новая наука: Современное состояние и пути развития. 2016. № 5-1. С. 99–102; Шавлуков М.О. Об учете оценочных обязательств // Проблемы современной науки и образования. 2015. № 2. С. 43–45; Левкевич М.М., Болгова А.Н. Формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в налоговом учете // Бухгалтерский учет, анализ и контроль. 2015. № 2. С. 122–123.

оценочных обязательств дается ссылка именно на этот документ.

Анализ публикаций, посвященных вопросам начисления оценочных обязательств по оплате отпусков, показывает, что практически всюду отмечается дискуссионность и неоднозначность применяемых для этого методик.

Так, А.А. Ефремова обращает внимание на то, что самой точной методикой определения величины данного оценочного обязательства является его оценка отдельно по каждому сотруднику, однако для этого требуется исчисление его среднедневной заработной платы, что достаточно трудоемко [5].

Исследователь отмечает, что организации, не имеющие мощных автоматизированных систем, вынуждены рассчитывать размер этого обязательства, опираясь на данные о средней заработной плате по подразделению или по организации в целом. Этой же точки зрения придерживаются Л.Н. Герасимова и Е.Р. Чернышова [10].

Для определения величины оценочных обязательств по оплате отпусков И.Н. Волкова рекомендует применять нормативный метод, при котором в начале отчетного года определяется норматив расходов на предстоящую оплату отпусков [9].

Альтернативный способ, в соответствии с которым величина обязательства определяется путем умножения среднедневной заработной платы каждого работника на количество заработанных дней отпуска на конец месяца, по мнению И.Н. Волковой, является значительно более трудоемким, особенно при большой численности работников.

Как считают В.Н. Гашибаязова и О.В. Дробышева, для определения величины оценочных обязательств по оплате отпусков в бухгалтерском учете можно использовать тот же метод, что и для налогового учета¹¹.

¹¹ Гашибаязова В.Н., Дробышева О.В. Формирование резервов на оплату отпусков в соответствии с новыми требованиями // Современная наука: актуальные проблемы и пути их решения. 2013. № 6. С. 16–17.

Те же Л.Н. Герасимова и Е.Р. Чернышова, напротив, указывают на различие в методиках расчета такого оценочного обязательства в бухгалтерском финансовом и налоговом учете, поскольку в последнем в отличие от первого преследуется цель его равномерного начисления [10]. При этом исследователи проводят сравнительный анализ наиболее распространенных методик начисления оценочных обязательств по оплате отпусков в бухгалтерском финансовом учете.

Существуют рекомендации применять в бухгалтерском (финансовом) учете для начисления оценочных обязательств по оплате отпусков метод оценки обязательств, основанный на использовании коэффициента к числу дней отпуска, причитающихся работнику за каждый отработанный месяц¹². Проблемные вопросы начисления оценочных обязательств по оплате отпусков изучают И.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова [4].

Публикация И.Д. Деминой и Т.И. Кришталевой посвящена сравнению регламентаций по формированию оценочных обязательств в системах российских и международных стандартов¹³. Эти же аспекты рассмотрены в статьях Е.Ю. Дирковой¹⁴ и Л.И. Куликовой [11].

Направленный на повышение достоверности комплекс практических рекомендаций по формированию оценочного обязательства фирмы по оплате отпускных представила Н.В. Толстопятова¹⁵. Свои методики формирования данного показателя предлагают

¹² Корзухина А.Н. Резерв на оплату отпусков в 2011 г.: право или обязанность? // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 45. С. 25–28.

¹³ Демина И.Д., Кришталева Т.И. Формирование оценочных обязательств в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету и международными стандартами финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 43. С. 2–10.

¹⁴ Диркова Е.Ю. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): особенности применения и связь с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. С. 47–54.

¹⁵ Толстопятова Н.В. Оценочные обязательства по отпускным // Первая полоса. 2015. № 7. С. 4–5.

также Г.И. Алексеева¹⁶, И.Е. Мизиковский и Т.С. Маслова [12], Е.А. Белоусова¹⁷, И.А. Лазарева и Е.Н. Королева¹⁸.

Проведенный анализ публикаций показывает, что в практической деятельности организаций в настоящее время остаются значительными трудности в отражении оценочных обязательств по оплате отпусков, отсутствует единство в трактовке экономического содержания формируемого показателя. В связи с этим сравним регламентации по учету обязательств по оплате отпусков в системах российских и международных стандартов.

Поскольку письмо Минфина России от 14.06.2011 № 07-02-06/107 указывает на необходимость применения для учета обязательств по оплате отпусков регламентаций ПБУ 8/2010 в отношении оценочных обязательств, проанализируем эти требования.

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

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

Для пояснения п. 2) в ст. 7 ПБУ 8/2010 указывается, что уменьшение экономических выгод организации, необходимое для

¹⁶ Алексеева Г.И. Особенности расчетов с работниками по оплате отпускных // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 18. С. 36–47.

¹⁷ Белоусова Е.А. Расчет среднего заработка для оплаты отпусков // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 14. С. 10–13.

¹⁸ Лазарева И.А., Королева Е.Н. Порядок формирования оценочных обязательств по отпускам // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 13. С. 33–36.

исполнения обязательства, признается вероятным, если более возможно, чем нет, что такое уменьшение произойдет.

Что касается п. 3), то обратим внимание: стандарт не расшифровывает, что понимается под обоснованной оценкой величины оценочного обязательства. При этом, однако, в ст. 15 ПБУ 8/2010 указывается, что «оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству».

Сравнивая эту регламентацию с условием 3) критериев признания оценочных обязательств, зададимся двумя вопросами. Означает ли условие 3) необходимость обоснования того, что сформированная оценка данного обязательства является наиболее достоверной? Или обоснование состоит в ссылке на то, что величина оценочного обязательства определялась организацией «на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов», что требуется согласно ст. 16 ПБУ 8/2010? Ведь согласно той же статье «организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки».

Согласимся, что обоснование тех или иных расчетов данными из соответствующих документов еще не означает обеспечения наибольшей достоверности полученных результатов, потому что вполне обоснованные данные за счет применения различных методик расчетов могут приводить к совершенно разным результатам. Но ведь именно обоснованность, а не возможность достоверной (то есть максимально приближенной к реальному показателю) оценки величины обязательства указывается в перечне критериев признания оценочных обязательств в ПБУ 8/2010.

Указанное обстоятельство обуславливает тот факт, что на практике организации, выбирая определенную методику расчета оценочных обязательств фирмы по оплате отпусков,