|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

**Принята Комитетом по рекомендациям 2018-06-07**

**Утверждена в итоговой редакции 2018-10-05**

# **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-93/2018-КпР «ПООЩРИТЕЛЬНЫЕ ВЫПЛАТЫ РАБОТНИКАМ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАВЕРШЕНИЕМ СТРОИТЕЛЬСТВА»**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Организация строит производственный комбинат (далее – ГОК) для использования его в своей основной деятельности. В организации разработана программа поощрительных выплат (далее – премии) работникам, связанных с этим ГОКом. Эти премии выплачиваются поэтапно за качество ввода в эксплуатацию ГОКа в зависимости от выполнения целевых показателей ГОКа:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Критерии | Описание целевых условий (вид премии) | Целевые показатели (тонн продукта) | Целевые сроки , запуска / выхода на мощности |
| Критерий 1 | Пусковая премия | х | Дек. 01 года |
| Критерий 2 | Премия за пуск при выходе на 50% производственной мощности | y | Дек. 03 года |
| Критерий 3 | Премия за пуск при выходе на 100% производственной мощности | 2y | Дек. 04 года |

В этой связи возникает вопрос о порядке учета описанных поощрительных выплат, в том числе:

* момент их признания (включая механизм резервирования),
* включение в стоимость вводимых в эксплуатацию объектов основных средств,
* признание разниц между предполагаемой величиной выплаты при ее начислении и фактически выплаченной суммой,
* учет выплат до и после ввода объектов основных средств в эксплуатацию.

**РЕШЕНИЕ**

1. Поощрения работникам организации за ввод в эксплуатацию основных средств (далее – поощрения) признаются в качестве оценочного обязательства по мере осуществления работниками соответствующих работ по созданию и подготовке к эксплуатации основных средств одновременно с начислением работникам соответствующей заработной платы за эти же работы. Оценочное обязательство по поощрениям может признаваться по организации вцелом.
2. Поощрения признаются в сумме, отражающей наиболее достоверную на момент признания денежную оценку выплат, которые будут осуществлены организацией в связи с этими поощрениями. В указанную сумму включаются в том числе все обязательные социальные платежи, которые организация должна будет осуществить в связи с выплатой поощрений работникам. В случае если предполагаемый срок выплаты поощрений превышает 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, поощрения признаются в дисконтированной сумме.
3. Сумма признанного поощрения относится на незавершенные капитальные вложения, формирующие первоначальную стоимость основного средства, с вводом в эксплуатацию которого связано соответствующее поощрение.
4. Сумма оценочного обязательства относится на конкретные объекты незавершенных капитальных вложений (впоследствии – основных средств) исходя из прямой связи труда работников с соответствующими объектами, а при отсутствии такой связи распределяется обоснованным способом, установленным организацией. Распределение суммы оценочного обязательства по поощрениям должно быть аналогичным распределению между этими же объектами заработной платы соответствующих работников.
5. Величина оценочного обязательства, признанного в соответствии с пунктом 2 настоящей Рекомендации, подлежит пересмотру, как минимум, на каждую отчетную дату, а также на дату принятия к учету основного средства.
6. В случае если оценочное обязательство признано в дисконтированной сумме, погашение дисконта (начисление процентов) относится на незавершенные капитальные вложения, формирующие впоследствии первоначальную стоимость соответствующего основного средства, до момента его признания. После признания основного средства погашение дисконта (начисление процентов) относится на расходы организации (в составе расходов по процентам).
7. Изменение величины оценочного обязательства по поощрениям помимо изменений, указанных в пункте 6 настоящей Рекомендации, корректирует величину соответствующих капитальных вложений до момента признания основного средства. Организация также может скорректировать первоначальную стоимость основного средства после его признания, если эта корректировка связана с получением информации об изменении оценочного обязательства (или фактической выплатой поощрения) до окончания отчетного периода, в котором основное средство было признано, а также после его окончания в период событий после отчетной даты.
8. Изменение величины оценочного обязательства по поощрениям помимо изменений, указанных в пункте 6 настоящей Рекомендации, в отчетные периоды после признания основного средства (с учетом событий после отчетной даты), а также разницы между величиной осуществленных в этот период фактических выплат поощрений и признанных ранее в отношении них оценочных обязательств, относятся на уменьшение или увеличение соответствующих расходов по оплате труда текущего периода, если иное не установлено пунктом 9 настоящей Рекомендации.
9. Организация, которая раскрывает финансовую отчетность, составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), вправе изменить первоначальную стоимость основного средства в отчетные периоды после признания основного средства (с учетом событий после отчетной даты) на величину изменений оценочного обязательства по поощрениям (помимо изменений, указанных в пункте 6 настоящей Рекомендации), а также на величину разницы между величиной осуществленных в этот период фактических выплат поощрений и признанных ранее в отношении них оценочных обязательств. Такой подход применяется на основании второго абзаца пункта 7 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В этой связи, если организация воспользовалась указанным правом, то на основании пункта 20.1 ПБУ 1/2008, она должна в своей бухгалтерской отчетности сообщить о неприменении требований пункта 22 ПБУ 8/10 и пункта 14 ПБУ 6/01 в связи с необходимостью соответствия требованиям МСФО, описав при этом существо отступления – отнесение изменений величины оценочных обязательств по поощрениям на изменение первоначальной стоимости соответствующих основных средств вместо включения в доходы или расходы периода. Раскрытие каких-либо количественных аспектов такого отступления не требуется.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету не установлены способы ведения бухгалтерского учета вознаграждений работникам. В связи с этим в целях формирования информации о вознаграждениях работникам организация должна руководствоваться пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В соответствии с указанным пунктом в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 указанного Положения, использует последовательно следующие документы: а) международные стандарты финансовой отчетности; б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В этой связи при разработке организацией способов ведения бухгалтерского учета вознаграждений работникам следует принимать во внимание положения международного стандарта IAS 19 «Вознаграждения работникам», цель которого состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. При этом следует принимать во внимание связанные положения международного стандарта IAS 16 «Основные средства».

Кроме того, по рассматриваемым вопросам необходимо руководствоваться порядком отражения оценочных обязательств, установленных Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», а также правилами оценки основных средств, установленных Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/2001 «Учет основных средств».

В соответствии с §.11 (b) IAS 19, если работник оказывает организации услуги в течение отчетного периода, организация должна признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, которая, как ожидается, будет выплачена в обмен на эти услуги, в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждения, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива (см., например, IAS 2 «Запасы» и МСФО IAS 16 «Основные средства». В свою очередь в соответствии с §.17 (а) IAS 16 примером непосредственно относящихся затрат, включаемых в первоначальную стоимость объекта основных средств, являются затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в IAS 19), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств.

В соответствии с §.19 IAS 19 организация признает ожидаемые затраты на выплату премий в соответствии с пунктом 11 только в случае, если у организации есть существующее юридическое либо обусловленное практикой обязательство произвести такие выплаты в результате прошлых событий, и обязательство можно надежно оценить. Существующее обязательство возникает только в том случае, если у организации нет реалистичной альтернативы выплатам. При этом в соответствии с §.21 IAS 19 организация может не иметь юридической обязанности выплачивать премии. Тем не менее, в некоторых случаях в организации может существовать практика выплаты премий. В таких случаях у организации существует обязательство, обусловленное практикой, поскольку у нее нет реалистичной альтернативы выплате премии. Оценка обязательства, обусловленного практикой, отражает вероятность ухода из организации некоторых ее работников без получения премий.

В соответствии с §.22 IAS 19 организация может надежно оценить свои юридические или обусловленные практикой обязательства по программе участия в прибыли или системе премирования только в случае, если: (a) формализованные условия программы содержат формулу определения величины выплат; (b) организация определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до одобрения финансовой отчетности к выпуску; или (c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину обусловленного сложившейся практикой обязательства организации.

В соответствии с §.22 IAS 19 если ожидается, что выплаты по программам участия в прибыли и премиальным вознаграждениям не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам.

Обязательства по вознаграждениям работникам с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (оценочные обязательства) учитываются в порядке, предусмотренном ПБУ 8/2010. Оценочными обязательствами организации по вознаграждениям работникам, в частности, могут быть обязательства по выплате премий за ввод в эксплуатацию основных средств.

Исходя из ПБУ 8/2010 оценочное обязательство по вознаграждениям работникам может возникнуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, положений трудового или коллективного договора, а также в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики оплаты труда или заявлений руководства организации указывают работникам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у работников возникают обоснованные ожидания, что организация осуществит соответствующие выплаты.

В соответствии с п.5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

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

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Основным прошлым событием хозяйственной жизни организации, вследствие которого у нее возникают оценочные обязательства по вознаграждениям работникам, является выполнение работником организации соответствующих трудовых функций. В соответствии с п.8 ПБУ 8/2010 при признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива. В свою очередь, пункт 8 ПБУ 6/01 содержит открытый перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость основного средства, при условии что такие затраты непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. Таким образом, если трудовые функции работника связаны с созданием основного средства, обязательства по выплате ему премий должны включаться в первоначальную стоимость этого основного средства.

В соответствии с п.15 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. В этой связи, в случае если выплаты, необходимые для расчетов по оцениваемому обязательству, являются объектом начисления страховых взносов, в величину такого обязательства включается также сумма соответствующих страховых взносов.

В соответствии с п.20 ПБУ 8/2010, в случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства 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.

По вопросам применения второго абзаца пункта 7 ПБУ 1/08 основа для выводов изложена в Рекомендации Р-87/2017‑КпР «Унификация учетной политики по ФСБУ и по МСФО».