

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА (ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 657.6:339

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2022_4_210

Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по российским и международным стандартам

Виктория Борисовна Малицкая^{1✉}, Мария Борисовна Чиркова², Жанна Аракеловна Кеворкова³, Людмила Анатольевна Запорожцева⁴, Владимир Григорьевич Ширококов⁵

¹Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

^{2, 4, 5}Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I, Воронеж, Россия

³Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

¹vmrussian@yandex.ru✉

Аннотация. В современных условиях для эффективного управления хозяйствующими субъектами большое значение имеет наличие у руководителя необходимой информации, полученной не только из данных бухгалтерского учета, но и бухгалтерской финансовой отчетности. Недостаток информации, представляемой пользователям отчетности, может ограничить приток дополнительных инвестиций, если у инвесторов отсутствуют сведения о финансовом положении организации и перспективах ее развития. Актуальной проблемой является адаптация отечественной системы учета к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Поскольку оценочные, условные обязательства и условные активы имеются у большинства организаций, их правильное отражение в бухгалтерской финансовой отчетности влияет на ее достоверность. Уточнены теоретико-методологические положения процедуры оценки и отражения в отчетности информации об оценочных и условных обязательствах, а также условных активах по российским и международным стандартам. В качестве объекта исследования выступает информация об отражении в учете и отчетности оценочных, условных обязательств и условных активов. Применялись методы анализа и синтеза, детализации и обобщения, научного абстрагирования. Выполнен анализ категорий, связанных с оценочными, условными обязательствами и условными активами, изложен порядок их оценки и отражения в отчетности в соответствии с РСБУ и МСФО, а также приведены примеры расчета оценки резервов с использованием процедур, изложенных в МСФО (IAS) 37. Показано, что рассмотренные стандарты отличаются друг от друга, при этом МСФО (IAS) 37 гораздо шире и глубже раскрывает вопросы бухгалтерского учета оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, чем ПБУ 8/2010. Пересмотр отдельных положений по учету оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в РСБУ будет способствовать более рациональному ведению бухгалтерского учета и достоверному отражению информации в бухгалтерской финансовой отчетности, а также приблизит российский учет к международному.

Ключевые слова: оценка, оценочные и условные обязательства, условные активы, МСФО, ФСБУ, финансовая отчетность, приведенная стоимость

Для цитирования: Малицкая В.Б., Чиркова М.Б., Кеворкова Ж.А., Запорожцева Л.А., Ширококов В.Г. Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по российским и международным стандартам // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. Т. 15, № 4(75). С. 210–223. <https://doi.org/10.53914/issn2071-2243>. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_4_210-223.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS (ECONOMIC SCIENCES)

Original article

Accounting support for provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with Russian and International Financial Reporting Standards

Victoria B. Malitskaya^{1✉}, Maria B. Chirkova², Zhanna A. Kevorkova³, Lyudmila A. Zaporozhtseva⁴, Vladimir G. Shirobokov⁵

¹Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

^{2, 4, 5}Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

³Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

¹vmrussian@yandex.ru✉

Abstract. In the market economy, for the effective management of business entities, it is of great importance that the head of a business entity has all the necessary information obtained not only from accounting data, but also from financial statements. Lack of information provided to the users of financial statements may limit the inflow of additional investments if investors cannot get the necessary information on the financial position of the entity and its development prospects. An urgent problem of the modern economy is the adaptation of the domestic accounting system to the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRS). Since most business entities have provisions, contingent liabilities and contingent assets, their correct presentation in financial statements affects their reliability. The authors clarified theoretical and methodological provisions of the procedure for assessing and reporting information on provisions, contingent liabilities and contingent assets according to Russian and International Standards. The object of the study is information on the accounting and reporting of provisions, contingent liabilities and contingent assets in the financial statements. Methods of analysis and synthesis, detailing and generalization, scientific abstraction were used. The analysis of categories related to provisions, contingent liabilities and contingent assets is carried out, the procedure for their assessment and reporting in accordance with RAS and IFRS is outlined, and examples of calculating provisions using the procedures set forth in IAS 37 are given. It is shown that these two standards differ from each other, at the same time, IFRS (IAS) 37 covers accounting issues of provisions, contingent liabilities and contingent assets much more broadly and more deeply than RSA 8/2010. The revision of certain rules for assessing and reporting information on provisions, contingent liabilities and contingent assets in RAS will contribute to more rational accounting and reliable reflection of information in financial statements, as well as bring Russian accounting system closer to international accounting pattern.

Keywords: assessment, provisions and contingent liabilities, contingent assets, IFRS, FAS, financial statements, present value

For citation: Malitskaya V.B., Chirkova M.B., Kevorkova Z.A., Zaporozhtseva L.A., Shirobokov V.G. Accounting support for provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with Russian and International Financial Reporting Standards. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2022;15(4):210-223. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_4_210-223.

Информация, формируемая в бухгалтерском финансовом учете, должна быть уместной, надежной и существенной [1, с. 384]. Достоверность финансовой отчетности зависит в том числе от правильного учета условных активов и оценочных и условных обязательств, порядок отражения которых в бухгалтерской отчетности организаций Российской Федерации закреплен в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н) [7], а также в Международном стандарте финансовой отчетности МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [3].

Согласно МСФО (IAS) 37 оценочные обязательства отличаются от других обязательств (торговой кредиторской задолженности, начисленных обязательств) наличием неопределенности относительно сроков его исполнения или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов. Для кредиторской задолженности характерны определенность суммы и сроки ее исполнения. Они заранее известны и обычно указываются в договорах, заключенных между плательщиком и получателем денежных средств за поставленные товары, оказанные услуги и т. д. [2]. Начисленные обязательства чаще всего представляются в отчетности как часть торговой и прочей кредиторской задолженности, а оценочные обязательства отражаются обособленно. Следует отметить, что определение понятия «оценочное обязательство» в ПБУ и в МСФО в целом одинаково: под ним подразумевается обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Структура федерального стандарта по бухгалтерскому учету, регламентирующего порядок отражения в системе бухгалтерского учета сведений об оценочных и условных обязательствах, а также условных активах, представлена на рисунке 1.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете, а информация о них раскрывается в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности [4, с. 525].

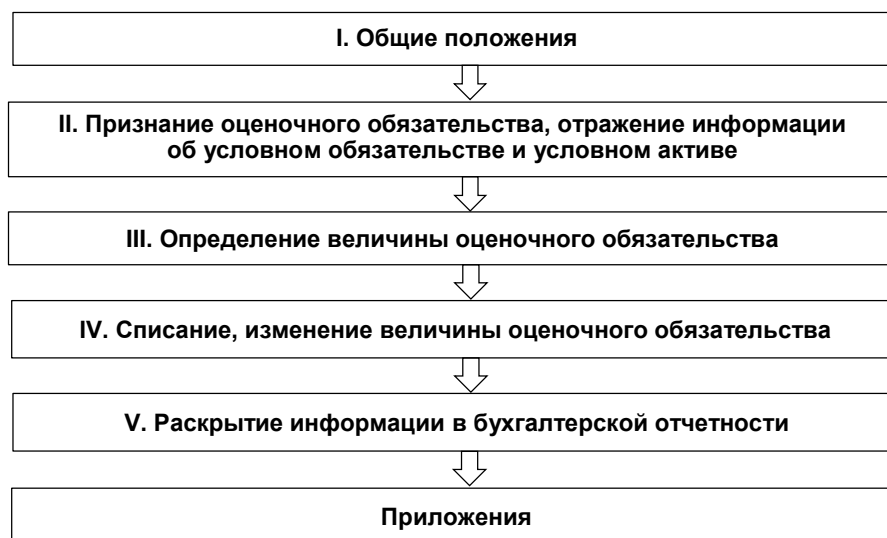


Рис. 1. Структура Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)

Источник: составлено авторами.

Согласно ПБУ оценочное обязательство, не выполнявшееся на одну отчетную дату, может выполняться в последующие отчетные даты в результате изменений в законодательно-нормативных актах или действий организации, других лиц при условии, что организация не имеет возможности избежать связанных с таким событием расчетов [7].

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности. Однако если по состоянию на отчетную дату имеются несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, то организация оценивает их в совокупности. При этом несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

В соответствии с МСФО в качестве оценочных обязательств признаются обязательства, возникающие из прошлых событий и существующие независимо от будущих действий организации (штрафы или затраты на ликвидацию ущерба окружающей среде, приводящие к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды). Кроме того, если организация может избежать будущих затрат благодаря своим действиям (например, поменяв режим деятельности), то у нее не возникает существующего обязательства и оценочное обязательство не признается (рис. 2).

Чаще всего не возникает сомнений, привело ли прошлое событие к возникновению существующего обязательства, кроме, например, судебного разбирательства, когда рассматриваются дополнительные свидетельства, которые появились благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода.

Событие, не приводящее к возникновению обязательства в данный момент, может привести к его появлению позднее, в результате изменений в законодательстве (юридическое обязательство) или действий организации, например конкретного публичного заявления (конклюдентное обязательство).

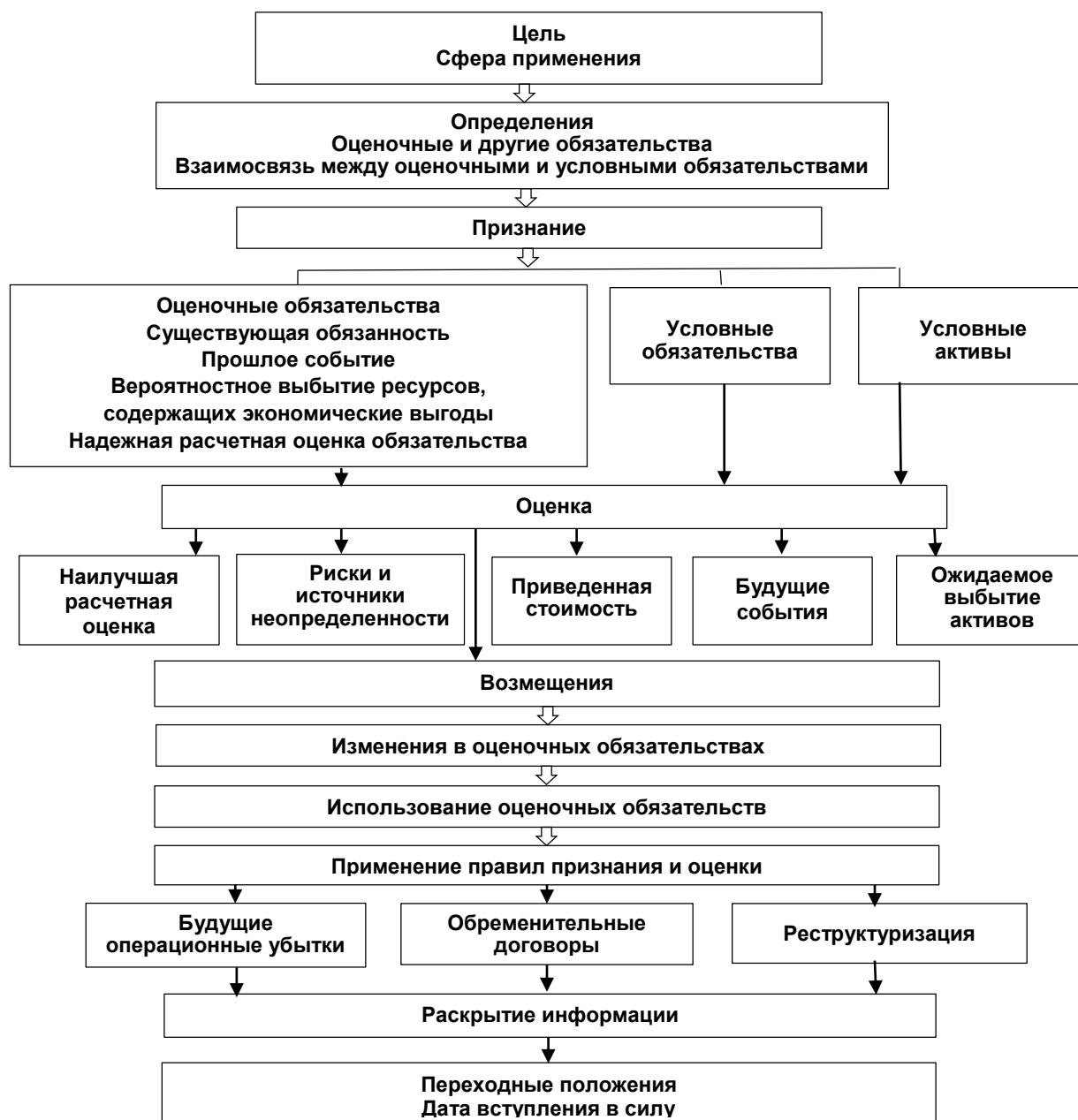


Рис. 2. Структура МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

Источник: составлено авторами.

Проведем сравнение отдельных положений, рассматриваемых в ПБУ и МСФО по учету оценочных обязательств, условных обязательств и активов (табл. 1).

Как видим из таблицы 1, ПБУ 8/2010 не применяется в большем количестве случаев, чем МСФО (IAS) 37. Однако определений отдельных терминов дано больше в Международном стандарте, чем в ПБУ, что не способствует более достоверному и точному отражению оценочных обязательств, а также раскрытию информации в финансовой отчетности об условных обязательствах и активах в соответствии с российским бухгалтерским учетом [8, с. 189].

В федеральном стандарте отсутствуют такие определения, как обязательство; существующая обязанность; юридическое обязательство; обязательство, обусловленное практикой; обязывающее событие; прошлое событие; договор в стадии исполнения; обременительный договор и др.

Также в ПБУ отдельные положения, одинаковые по смыслу, интерпретируются различным образом. Например, согласно МСФО, если влияние фактора времени на стоимость денег существенно, то величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства, т. е. оценочные обязательства дисконтируются. Ставка дисконтирования должна быть ставкой до налогообложения и отражать временную стоимость денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Что касается ПБУ, то в п. 20 предусмотрено дисконтировать оценочное обязательство не при изменении стоимости денег со временем, а в случае, если предполагаемый срок его исполнения превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике. Увеличение оценочного обязательства в результате роста его приведенной стоимости по мере приближения срока исполнения признается прочим расходом организации. В МСФО, как правило, увеличение оценочного обязательства относится на финансовые расходы.

Таблица 1. Сравнительная характеристика российского (ПБУ 8/2010) и международного (МСФО (IAS) 37) стандартов по учету оценочных обязательств, условных обязательств и активов

Признаки сравнения	ПБУ 8/2010	МСФО (IAS) 37
1	2	3
Не применяется стандарт	В отношении: а) договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств; б) резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли; в) оценочных резервов; г) сумм, учитываемых в соответствии с ПБУ 18/02; д) субъектов малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг	В отношении: а) договоров, находящихся в стадии исполнения, если эти договоры не являются обременительными и на которые распространяется действие иного стандарта; б) отдельных оценочных обязательств, условных обязательств или условных активов, по которым организация должна применять другой стандарт
Оценочное обязательство	Это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения	Это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины
Признание оценочного обязательства	Обязательство признается, когда: а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий, исполнение которой организация не может избежать; б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно; в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена	Оценочное обязательство признается, когда: а) у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой) в результате прошлого события; б) представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; в) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства
Обязательство	Нет определения	Это существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды
Обязывающее событие	Нет определения	Событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству
Юридическое обязательство	Нет определения	Обязательство, возникающее из договора, законодательства или иного действия правовых норм

1	2	3
Обязательство, обусловленное практикой	Нет определения	Обязательство, возникающее в результате действий организации, когда посредством сложившейся практики, опубликованной политики или конкретного заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности или создала у других сторон обоснованные ожидания, что исполнит их
Условное обязательство	Возникает у организации вследствие прошлых событий, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. К ним относятся также: существующее оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете при невыполнении условий его признания; часть солидарного обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным	Это: а) возможная обязанность, возникшая из прошлых событий, наличие которой будет подтверждено наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих неопределенных событий и не полностью находящихся под контролем организации; б) либо существующая обязанность, но не признанная, так как не представляется вероятным, что для урегулирования ее потребуются выделение ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности
Условный актив	Возникает у организации в результате прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у нее актива зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией	Возможный актив, возникающий из прошлых событий, наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение их неопределенно и не полностью находится под контролем предприятия
Обременительный договор	Нет определения	Договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые экономические выгоды от его исполнения
Реструктуризация	Программа действий, запланированная и контролируемая руководством организации, существенно изменяющая направление ее деятельности, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления	Программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет масштабы деятельности, осуществляемой организацией, или способы ведения этой деятельности
Существующая обязанность	Нет определения	Обязательство, созданное прошлым событием, когда вероятность его наличия превышает вероятность отсутствия такого обязательства
Прошрое событие	Нет определения	Событие, произошедшее в прошлом и приводящее к возникновению существующей обязанности
Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности	Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательств на другое лицо по состоянию на отчетную дату	Представляет собой сумму, которую организации разумно было бы заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода
Договоры в стадии исполнения	Нет определения	Договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила своих обязательств или обе стороны в равной степени их частично выполнили

Важным вопросом в бухгалтерском учете является определение величины оценочного обязательства [5, с. 429]. Обоснованность величины оценочного обязательства подтверждается документально. При этом учитываются имеющиеся факты хозяйственной жизни организации, опыт в исполнении аналогичных обязательств, мнения экспертов. Таким образом, величина оценочного обязательства основывается на профессиональном суждении бухгалтера-аналитика. В национальных учетных стандартах рекомендуются два способа расчета оценочного обязательства:

- а) путем выбора из набора значений – принимается средневзвешенная величина, рассчитываемая как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;
- б) путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика – принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

При установлении суммы оценочного обязательства принимаются в расчет следующие обстоятельства: последствия событий после отчетной даты; риски и неопределенность, присущие данному обязательству; будущие события, которые могут повлиять на величину обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут). Не принимаются в расчет: суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации; ожидаемые поступления от продажи активов организации; ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного обязательства.

Определение величины оценочного обязательства, согласно МСФО, состоит в расчете суммы, которая должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства. Расчетная оценка затрат представляет собой сумму, которую организации было бы рационально затратить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу в указанное время. Расчетная оценка производится исходя из суждения руководства организации, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Иногда могут быть использованы дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода. В соответствии с МСФО для расчета суммы оценочного обязательства используются различные методы. Например, метод математического ожидания, когда при оценке оценочного обязательства имеется большое число гипотез, которые приходится взвешивать по степени вероятности. Следовательно, оценочное обязательство будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы шестьдесят или девяносто процентов. Если имеется непрерывный интервал гипотез и все точки этого пространства одинаково вероятны, берется среднее значение заданного пространства. При определении величины оценочного обязательства учитываются риски и источники неопределенности.

Пример 1. Компания продает товары с гарантией, в соответствии с которой клиентам компенсируются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые появились в течение первых шести месяцев после покупки. Если будут выявлены мелкие дефекты во всех проданных товарах, то затраты на ремонт составят 1 млн долл. Если будут выявлены крупные дефекты во всех проданных товарах, то затраты на ремонт составят 4 млн долл. Прошлый опыт компании и ее прогнозные ожидания показывают, что 75% проданных товаров не имеют дефектов, при этом 20% проданных товаров обычно имеют мелкие дефекты, а 5% – крупные дефекты.

Таким образом, налицо факт возникновения *обязывающего события*. Все критерии признания оценочного обязательства выполняются:

- юридическое обязательство (по договору признания гарантии);
- вероятность оттока экономических выгод;
- возможная база для оценки суммы резерва – прошлый опыт.

Сумма оценочного обязательства на ремонт составит: $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ млн долл.}) + (5\% \times 4 \text{ млн долл.}) = 0,4 \text{ млн долл.}$

Пример 2. На компанию был подан иск за загрязнение окружающей среды. По состоянию на конец отчетного года судебное разбирательство еще не было завершено. Юристы компании предполагают следующий возможный исход событий: вероятность того, что компания будет оштрафована на 200 000 руб., составляет 25%; вероятность того, что штраф будет равен 400 000 руб., равна 65%; вероятность того, что дело будет решено в пользу компании и штрафные санкции не будут применяться, составляет 10%.

В данном случае наиболее возможным исходом будет штраф в 400 000 руб., так как вероятность его составляет более 50%, и компания должна будет признать оценочное обязательство в этой сумме [11, с. 804]. Как и в первом примере, критерии признания оценочного обязательства выполняются.

В отдельных случаях величина оценочного обязательства определяется на основе расчета приведенной (дисконтированной) стоимости.

Пример 3. Строительная компания обязана устранить ущерб, нанесенный окружающей среде в 20X0 г. Согласно смете работ по восстановлению окружающей среды работы производятся сторонней организацией в два этапа. На первом этапе (работы по рекультивации почвенного покрова) в 20X1 г. (до 31 марта) стоимость работ составит 100 млн руб. Работы производятся специализированной организацией, предварительные платежи которой будут произведены не позднее трех месяцев до начала работ. Второй этап в 20X2 г. включает работы по озеленению и благоустройству территории, его стоимость определена 200 млн руб. Ставка дисконтирования составляет 10%. На конец 20X0 г. в отчетности организации будет отражена величина оценочного обязательства в размере 265,2 млн руб.

Расчеты производились следующим образом. Так как первый этап работ оплачивался до 31 марта 20X1 г., то дисконтированная оценка не применялась. Дисконтированной оценке подлежала сумма выплат, осуществляемая до конца 20X2 г. (200 млн руб.). Приведенная стоимость в этом случае за второй период равна 165,2 млн руб. Она определялась как результат вычислений $200 \times 1 / 1,1^2 = 200 \times 0,826 = 165,2$. Таким образом, общая величина оценочного обязательства на отчетную дату 31.12.20X0 г. равна 265,2 млн руб. (100 млн руб. + 165,2 млн руб.).

Оценочное обязательство в российском бухгалтерском учете отражается отдельно на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» [6]. Признание оценочного обязательства отражают по кредиту этого счета. Порядок записей на этом счете зависит от экономического содержания фактов хозяйственной жизни. При признании сумму оценочного обязательства могут включать в состав расходов по обычным видам деятельности (например, оценочные обязательства по расходам на гарантийный ремонт или по задолженностям по убыточным договорам относят в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). В торговых организациях сумму признанного обязательства, как правило, относят в дебет счета 44 «Расходы на продажу». Отдельные виды обязательств (например, обязательства, связанные с судебным разбирательством) включают в состав расходов на продажу и дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

В отдельных отраслях (добывающая промышленность, атомная энергетика и др.) затраты, связанные с выводом объектов из эксплуатации и восстановлением окружающей среды, могут составлять существенную величину. Например, в сельском хозяйстве такие затраты возникают при ликвидации крупных свиноводческих комплексов, складов для удобрений и хранилищ для средств защиты растений и животных. В этом случае, при вводе в эксплуатацию объекта основных средств в соответствии с МСФО 16

«Основные средства» и ФСБУ 26 «Капитальные вложения», рассчитывается величина оценочного обязательства, которая подлежит капитализации (включению в стоимость соответствующего объекта). В отечественной системе учета производится бухгалтерская запись:

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

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

В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» оценочные обязательства могут включаться в стоимость актива. Так, сумма оценочного обязательства в связи с приобретением материальных ресурсов, подлежащих по окончании срока использования утилизации и возникающими в этой связи затратами по восстановлению окружающей среды, будет относиться в дебет счета 10 «Материалы». Примерами таких обязательств могут быть: в атомной энергетике – расходы, связанные с утилизацией и хранением отработанного топлива; в сельском хозяйстве – затраты, обусловленные утилизацией тары из-под ядохимикатов и биопрепаратов, а также предстоящие расходы по утилизации просроченных медикаментов и ветпрепаратов, предназначенных для лечения животных.

Списание оценочного обязательства отражается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Организация обязана пересматривать на конец каждого отчетного периода оценочные обязательства и корректировать их текущую расчетную оценку. Оценочное обязательство восстанавливается, если в дальнейшем отсутствует вероятность того, что для его урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды [5].

Обязательным условием подготовки финансовой отчетности является использование расчетных оценок оценочного обязательства, что не умаляет ее надежности [12, с. 1203]. В случае, если невозможно получить надежную расчетную оценку обязательства, оно раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство.

Условное обязательство постоянно пересматривается на предмет определения, не появилась ли вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, и если становится вероятным выбытие будущих экономических выгод, то признается оценочное обязательство в том отчетном периоде, когда произошло изменение степени вероятности.

Между оценочными и условными обязательствами существует связь, заключающаяся в том, что все оценочные обязательства условны, так как характеризуются неопределенностью срока или величины. Условные обязательства и условные активы не подлежат признанию при формировании показателей отчетных форм, поскольку «их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации» [3, п. 12].

Условные активы возникают в результате неожиданных событий, создающих возможность притока экономических выгод в организацию. Оценка условного актива постоянно пересматривается: если приток экономических выгод становится бесспорным, то данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение; если приток экономических выгод стал вероятным, то организация раскрывает в финансовой отчетности условный актив. Условные активы не признаются в финансовой отчетности, так как это может привести к признанию дохода, который, может быть, никогда и не будет получен. Но если получение дохода бесспорно, то данный актив подлежит отражению в бухгалтерском учете и не является условным.

Порядок отражения в финансовой отчетности оценочных и условных обязательств и условных активов в соответствии с МСФО (IAS) 37 представлен в таблице 2.

Таблица 2. Порядок отражения в финансовой отчетности оценочных и условных обязательств и условных активов в соответствии с МСФО (IAS) 37 [9]

Вероятность наступления события	Классификация	Отражение в финансовой отчетности
Почти полная уверенность	Обязательство	Признается в финансовой отчетности
	Актив	Признается в финансовой отчетности
Вероятно	Резерв	Признается в финансовой отчетности
	Условный актив	Раскрывается информация в примечаниях
Возможно	Условное обязательство	Раскрывается информация в примечаниях
	Условный актив	Не раскрывается в отчетности
Низкая вероятность	Условное обязательство	Не раскрывается в отчетности
	Условный актив	Не раскрывается в отчетности

И в российском, и в международных стандартах предусмотрены положения, в соответствии с которыми определяется, как общие критерии признания должны применяться к реструктуризации, при этом условия признания весьма сходны (табл. 3).

Таблица 3. Сравнительная характеристика положений российского и международного стандартов по признанию оценочных обязательств по реструктуризации деятельности организации

Признаки сравнения	ПБУ 8/2010	МСФО (IAS) 37
Условия признания	<p>а) организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) и место ее осуществления; - структурные подразделения, функции и примерное количество работников, которым предстоит выплачивать компенсации в связи с прекращением трудовых отношений с ними; - расходы по предстоящей реструктуризации деятельности; - время начала реструктуризации; <p>б) организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем</p>	<p>а) предприятие располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором содержится:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затрагиваемая деятельность или ее часть; - основные реструктурируемые географические единицы; - локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора; - затраты, которые будут понесены; - сроки реализации плана; <p>б) предприятие, начав выполнение плана или доведя основные положения плана до всех затрагиваемых им сторон, создало у них обоснованные ожидания того, что оно проведет реструктуризацию.</p> <p>(Обязательство по продаже бизнеса не возникает до тех пор, пока не будет заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже)</p>

В МСФО (IAS) 37 в параграфе 70 представлены примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:

- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности;
- закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- изменения в структуре управления;
- реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.

Несмотря на то что условия признания реструктуризации в российском и в международных стандартах практически идентичны, в МСФО (IAS) 37 подробно рассмотрены свидетельства начала реализации плана реструктуризации, ее сроки, изложен порядок включения в обязательство прямых затрат.

Большое внимание в МСФО (IAS) 37 уделено вопросам возмещения (пп. 53–58) [10, с. 150]. Так, если ожидается, что затраты или их часть, которые требуются для регулирования оценочного обязательства, возмещаются другой стороной, то оно признается тогда, когда бесспорно получение возмещения, и предприятие погасит свое обязательство. Примером такого возмещения может быть страховое возмещение, которое покрывает частичные убытки организации в соответствии с договором страхования. Сумма возмещения должна учитываться как отдельный актив и не превышать величину соответствующего оценочного обязательства. Причем другая сторона может произвести возмещение двумя способами: либо произвести оплату за предприятие, либо возместить ему сумму, уже им оплаченную.

Немаловажным является сравнение раскрытия информации по оценочным и условным обязательствам и условным активам организации в соответствии с ПБУ 8/2010 и МСФО (IAS) 37 (табл. 4).

Таблица 4. Раскрытие информации по оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам организации в соответствии с ПБУ и МСФО

Вид обязательства или актива	Информация, обязательная к раскрытию согласно ПБУ	Информация, обязательная к раскрытию в соответствии с МСФО (IAS)37
Оценочное обязательство	а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе на начало и конец периода; б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде; в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде; г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий его признания; д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты); е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения; ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства; з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательств, а также активы, признанные по таким требованиям	а) балансовая стоимость оценочного обязательства на начало и конец отчетного периода; б) дополнительные оценочные обязательства, признанные за период; в) суммы, использованные (реально понесенные и списанные за счет оценочного обязательства) в течение периода; г) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; д) приращение оценочных обязательств за счет дисконтирования. По каждому виду обязательств необходимо раскрыть: а) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод; б) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; в) величина любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения
Условное обязательство	а) характер условного обязательства; б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению; в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства; г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства	По каждому виду условных обязательств отражают краткое описание характера условного обязательства и где это практически осуществимо: а) расчетную величину его влияния на финансовые показатели; б) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; в) возможность получения какого-либо возмещения
Условные активы	Характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению	Краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и расчетную оценку их влияния на финансовые показатели

Если какая-либо информация по условным обязательствам и активам не может быть раскрыта ввиду ее практической неосуществимости, то этот факт должен быть пояснен в финансовой отчетности. В тех случаях, когда раскрытие всей или части информации об оценочных и условных обязательствах и условных активах может нанести серьезный урон позиции организации в споре с другими сторонами, организация может не раскрывать такую информацию. В этом случае необходимо пояснить общий характер спора с указанием причин, почему такая информация не была раскрыта.

Можно сделать вывод, что эти два стандарта отличаются друг от друга (рис. 1 и 2), при этом МСФО (IAS) 37 гораздо шире и глубже раскрывает вопросы бухгалтерского учета оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, чем ПБУ 8/2010.

Пересмотр отдельных положений по учету оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в РСБУ будет способствовать более рациональному ведению бухгалтерского учета и достоверному отражению информации в бухгалтерской финансовой отчетности, а также приблизит российский учет к международному. Аудиторская практика показывает, что большинство сельскохозяйственных организаций не отражают в системе учета и отчетности суммы оценочных обязательств. Для активизации внедрения в практику учета положений ПБУ 8/2010 требуется разработка отраслевых учетных стандартов и методических рекомендаций.

В случае отсутствия положений в отечественных федеральных стандартах, регламентирующих порядок отражения в системе учета отдельных фактов хозяйственной жизни, в соответствии с законодательством и нормативными документами допускается прямое применение положений МСФО. Поэтому, если в положении по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) отсутствует способ учета конкретных фактов хозяйственной жизни, связанных с отражением оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, то организация самостоятельно может разработать способ учета такого объекта на основе положений МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». При раскрытии информации в отчетности организации необходимо отразить факт применения МСФО для отдельных объектов бухгалтерского учета.

Список источников

1. Бухарева Л.В., Малицкая В.Б., Чиркова М.Б. и др. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. Москва: Юрайт, 2014. 539 с.
2. Концептуальные основы представления финансовых отчетов (приняты Советом по МСФО) // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Документы [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/standard/kons_msfo?id_38=117374-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov (дата обращения: 16.07.2022).
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: введен приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (ред. от 17 февраля 2021 г.) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/ (дата обращения: 02.08.2022).
4. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник; под ред. В.Г. Гетьмана. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2019. 624 с.
5. Мизиковский Е.А., Дружилловская Т.Ю., Дружилловская Э.С. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России: учебник для вузов. Москва: Магистр: ИНФРА-М, 2019. 560 с.
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 08 ноября 2010 г.). URL: https://http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 11.08.2022).
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. № 167н (ред. от 06 апреля 2015 г.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/ (дата обращения: 11.08.2022).
8. Рогоуленко Т.М. Проблемы перехода российского бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности // Вестник университета. 2013. № 4. С. 187–191.
9. Учебное пособие АССА ДипИФР. РwC [Электронный ресурс]. URL: <https://training.tedo.ru/upload/docs> (дата обращения: 15.08.2022).
10. Шишкова Т.В., Козельцева Е.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М, 2019. 265 с.
11. Alibhai S., Johnstone Ch., Bakker E. et al. Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019. 1st edition. Great Britain: John Wiley & Sons Limited, 2019. 979 p.
12. Spiceland J.D., Nelson M.W., Thomas W.B. Intermediate Accounting. 10th edition. McGraw Hill, 2019. 1408 p.

References

1. Bukhareva L.V., Malitskaya V.B., Chirkova M.B. et al. Bukhgalterskij finansovyy uchets: uchebnik [Financial accounting: textbook]. Moscow: Yurajt Press; 2014. 539 p. (In Russ.).
2. Kontseptual'nye osnovy predstavleniya finansovykh otchetov (prinyaty Sovetom po MSFO). Ofitsial'nyj sajt Ministerstva finansov Rossijskoj Federatsii. Dokumenty [Conceptual Framework for Financial Reporting. Official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation. Documents]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/standard/kons_msfo?id_38=117374-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov. (In Russ.).
3. Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti (IAS) 37 «Otsenochnye obyazatel'stva, uslovnye obyazatel'stva i uslovnye aktivy» (vveden prikazom Ministerstva finansov Rossijskoj Federatsii ot 28.12.2015 g. № 217n) (red. ot 17.02.2021) [International Financial Reporting Standard (IAS) 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” (came into force in the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of Russia No. 217n of December 28, 2015) (as amended on February 17, 2021)]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/. (In Russ.).
4. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnik; pod red. V.G. Get'mana. 3-e izd., pererab. i dop. [International Financial Reporting Standards: textbook; under the editorship of V.G. Getman. 3rd edition, revised and enlarged]. Moscow: INFRA-M; 2019. 624 p. (In Russ.).
5. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti i sovremennyy buhgalterskij uchets v Rossii: uchebnik dlya vuzov [International Financial Reporting Standards and Modern Accounting in Russia: textbook for higher education]. Moscow: Magistr: INFRA-M; 2019. 560 p. (In Russ.).
6. Ob utverzhenii Plana shchetov buhgalterskogo ucheta finansovo-khozyajstvennoj deyatel'nosti organizatsij i instruksii po ego primeneniyu: Prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federatsii ot 31 oktyabrya 2000 g. № 94n (red. ot 08 noyabrya 2010 g.) [On approval of the Accounting Plan of Financial and Economic Activities of

Organizations and Instructions for its Application: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 94n of October 31, 2000 (as amended on November 08, 2010)]. URL: https://http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/. (In Russ.).

7. Ob utverzhdenii Polozheniya po bukhgalterskomu uchetu "Otsenochnye obyazatel'stva, uslovnye obyazatel'stva i uslovnye aktivy" (PBU 8/2010): Prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federatsii ot 13 dekabrya 2010 g. № 167n (red. ot 06 aprelya 2015 g.) [On Approval of the Regulations for Accounting and Reporting "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets" (RSA 8/2010): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 167n of December 13, 2010 (as amended on April 06, 2015)]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/. (In Russ.).

8. Rogulenko T.M. Problemy perekhoda rossijskogo bukhgalterskogo ucheta na mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti [Problems of Russian accounting transition to International Financial Reporting Standards]. *Vestnik universiteta = Vestnik Universiteta*. 2013;4:187-191. (In Russ.).

9. Uchebnoe posobie ACCA DipIFR. PwC [Study Guide for undergraduate training to prepare for exam in ACCA Diploma in International Financial Reporting. PwC]. URL: <https://training.tedo.ru/upload/docs>. (In Russ.).

10. Shishkova T.V., Kozel'tseva E.A. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: uchebnik. 3-e izd., pererab. i dop. [International Financial Reporting Standards: textbook. 3rd edition, revised and enlarged]. Moscow: INFRA-M; 2019. 265 p. (In Russ.).

11. Alibhai S., Johnstone Ch., Bakker E. et al. Wiley Interpretation and Application of IFRS Standards 2019. 1st edition. Great Britain: John Wiley & Sons Limited; 2019. 979 p.

12. Spiceland J.D., Nelson M.W., Thomas W.B. Intermediate Accounting. 10th edition. McGraw Hill; 2019. 1408 p.

Информация об авторах

В.Б. Малицкая – доктор экономических наук, профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», vmrussian@yandex.ru.

М.Б. Чиркова – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», chirkovamb@mail.ru.

Ж.А. Кеворкова – доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», zhanna.kevorkova@mail.ru

Л.А. Запорожцева – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономического анализа, статистики и прикладной математики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», ludan23@yandex.ru.

В.Г. Ширококов – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», ssn3@bk.ru.

Information about the authors

V.B. Malitskaya, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Financial Control, Analysis and Audit of the Office of the Controller General of Moscow, Plekhanov Russian University of Economics, vmrussian@yandex.ru.

M.B. Chirkova, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, chirkovamb@mail.ru.

Z.A. Kevorkova, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation, zhanna.kevorkova@mail.ru.

L.A. Zaporozhtseva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Economic Analysis, Statistics and Applied Mathematics, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, ludan23@yandex.ru.

V.G. Shirkobokov, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, ssn3@bk.ru.

Статья поступила в редакцию 02.09.2022; одобрена после рецензирования 12.10.2022; принята к публикации 21.10.2022.

The article was submitted 02.09.2022; approved after reviewing 12.10.2022; accepted for publication 21.10.2022.

© Малицкая В.Б., Чиркова М.Б., Кеворкова Ж.А., Запорожцева Л.А., Ширококов В.Г., 2022