УДК 657

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МСФО (IAS) 37 И ПБУ 8/2010

Валеева Ю.А., студентка гр. ЭУб-151, 4 курс,
Научный руководитель: Левина Е.И., старший преподаватель
Кузбасский государственный технический университет им. Т. Ф. Горбачева
г. Кемерово

С 2011 г. в отечественной бухгалтерской отчетности Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) стало обязательно к применению. Положение основывается на концепции реформирования бухгалтерского учета и отчетности [1, с. 32] согласно с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и было приближено к требованиям по МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Категория оценочные обязательства в отечественном бухгалтерском учете довольно сложно пробивает себе дорогу. Сегодня большинство отечественных предприятий признают оценочные обязательства только касаемо предстоящих выплат отпусков своих сотрудников, остальные виды оценочных обязательств, особенно в малых компаниях и вовсе игнорируются.

Само по себе понятие «Оценочное обязательство» в отечественном бухгалтерском учете тождественно определению «резерв» по МСФО.

Если рассматривать ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» являются обязательствами юридического лица и имеют неопределенную величину и (или) срок исполнения. Другими словами, у предприятия уже есть задолженность, но ее размер и срок погашения пока точно не известен. Или сумма обязательств известна, но срок погашения остается неизвестным. Возможно, не известно ни точная сумма, ни срок, но обязательства точно есть [4, с. 172].

К примеру, на отчетную дату сотрудник числится в штате и исполняет трудовые обязательства месяц. Это говорит о том, что у данного предприятия уже образовалось обязательство по оплате отпускных данному сотруднику. Но точная сумма и дата выплаты отпускных на данный момент неизвестна, поскольку сотрудник вправе уволиться и тогда предприятию предстоит выплачивать компенсацию. А также данный сотрудник может проработать весь год, или полгода и претендовать на получение отпускных перед уходом в оплачиваемый отпуск.

По своей сути, оценочное обязательство – это расходы, которые предстоят организации и которые могут возникнуть в силу судебных

решений, исполнений договоров и в результате выполнения требований законодательных актов.

Появление МСФО (IAS) 37 в свое время было обусловлено тем, что при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности организации сталкиваются с рядом неопределенностей по поводу итогов сделок и событий, возникших по состоянию на отчетную дату, исполнение которых будет осуществлено в неопределенном будущем. В качестве примеров таких неопределенностей можно назвать результаты решения судебных разбирательств и обязательства, возникшие в связи с предоставлением покупателям и клиентам различного рода гарантий. Опираясь на концепцию осмотрительности, которая предусмотрена в МСФО, предприятие имеет право создавать финансовые резервы подо все известные обязательства, размер и срок которых исполнения который на данный момент не известен. Сумма данного резерва должна найти свое отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе долгосрочных или краткосрочных обязательств [4, с. 164].

Источник для покрытия данных обязательств как правило, является прибыль в текущем периоде. Следовательно, сумма образовавшихся резервов влияют, в первую очередь на показатели рентабельности предприятия, а также на ликвидность баланса. Таким образом, пользователи бухгалтерской отчетности при анализе финансового положения могут принять правильные экономические решения учитывая обязательства с неопределенным сроком погашения. В том случае если вероятность образования обязательств мала, то формирование резервов под них не требуется, организация может раскрыть данную информацию в пояснениях к отчетности описав величину условного обязательства, таким же образом нужно поступать при возникновении возможных условных активов. В таблице 1 представлены цель и сфера применения МСФО (IAS) 37 и ПБУ 8/2010.

Таблица 1 – Цель и сфера применения МСФО (IAS) 37 и ПБУ 8/2010

Признак сравнения	МСФО (IAS) 37	ПБУ 8/2010
Цель применения стандарта	Обеспечение надлежащего критерия по признанию и оценке резервов, условных обязательств и активов, а также полное информационное раскрытие в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности в достаточном объеме, и было понятно пользователям информации для оценки их влияния на текущие и перспективные результаты при финансово-хозяйственной деятельности предприятия	Обозначить необходимый порядок отражения оценочных обязательств, условных активов и обязательств в бухгалтерском учете коммерческих предприятий (п. 1)
Сфера	Стандарт должен применяться	ПБУ применяется в отношении

применения	всеми юридическими лицами при учете своих резервов, условных обязательств и активов, за исключением: • договоров в процессе исполнения; • финансовых инструментов; • анализируются в других МСФО (п. 1). Стандарт также необходимо применять по отношению к оценочным обязательствам, которые образуются при реструктуризации, или прекращения деятельности (п. 9). Запрещено формирование резерва под будущие убытки по операционной деятельности (п. 63)	коммерческих организаций, субъектам малого и среднего бизнеса – эмитентами публично размещаемых ЦБ (п. 3). ПБУ не применяется в отношении: • резервного капитала; • оценочных резервов; • сумм, влияющих на величину налога на прибыль.

Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 не следует применять по отношению отложенных налоговых активов и обязательств, которые образовались из-за расхождений по бухгалтерскому и налоговому учету. Данные показатели необходимо учитывать согласно с ПБУ «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

Согласно с МСФО все сформированные и представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности резервы на каждую отчетную дату необходимо [3, с. 254]:

- пересмотреть и скорректировать с учетом расценки на эту дату;
- аннулировать при оттоке ресурсов, которые заключали в себе экономическую выгоду, для исполнения обязательства и уже не актуален.

Использование резервов необходимо осуществлять только по отношению к тем затратам, для которых оно первоначально было признано.

Подобные требования к отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также последующей переоценке, зафиксированы и в отечественных стандартах. Опираясь на п. 23 ПБУ 8/2010 необходимость признания и размер оценочных обязательств необходимо проверять по окончании финансового года, а также если имеет место наступления нового события, связанного с данным обязательством. По итогам проверки суммы оценочных обязательств могут быть:

- увеличены при недостаточности суммы признанного оценочного обязательства;
- уменьшена при избыточности суммы признанного оценочного обязательства;
- не измениться;
- полностью списаны при прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства.

Говоря о переименовании МСФО (IAS) 37, в его официальном переводе на русский язык, хотелось бы подчеркнуть тот факт, что аналог данного документа в системе отечественных стандартов бухгалтерского учета ПБУ 8/2010 уже давно имеет название, где анализируемый объект имеет название «оценочные обязательства».

Вместе с тем в РСБУ все-таки есть некоторая несогласованность с применяемым в данных вопросах понятийным аппаратом. Так, в соответствии российским Планом счетов бухгалтерского учета, на котором после принятия ПБУ 8/2010 отражаются оценочные обязательства, носит название «Резервы предстоящих расходов», счет 96.

Стоит отметить, что оценочное обязательство сопровождается признанием расходов. Как правило, все обязательства предприятия должны отражаться с бухгалтерской отчетности без каких-либо исключений, так как может быть завышена чистая прибыль и пользователи информации могут не получить справедливой информации о финансовом положении организации.

К примеру предприятие на отчетную дату уже имело информацию о том, что у нее есть оценочное обязательство, расходы будут понесены в любом случае, но информацию об этом она не отобразила в отчетности и не признала данные затраты. В итоге была завышена чистая прибыль, что повлекло выплату дивидендов в увеличенном размере, таким образом, это отрицательно сказалось на финансовом положении организации [4, с. 95].

Оценка стоимости оценочного обязательства совершается на основании профессионального суждения руководства организации на основе предыдущего опыта либо при помощи независимых экспертов.

При оценке обязательства МСФО (IAS) 37, в отличие от ПБУ 8/2010, не требует документального свидетельства обоснованности оценки. Требования к дисконтированию стоимости оценочного обязательства существуют и в ПБУ 8/2010 и в МСФО (IAS) 37. В МСФО (IAS) 37 дисконтирование происходит «когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно», а в ПБУ 8/2010 для применения дисконтирования величины оценочного обязательства применяется более четкий критерий.

Согласно инструкции по применению Плана счетов, счет 96 предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях размеренного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу [2, с. 64]. На счете 96 следует создать отдельные субсчета для каждого вида оценочного обязательства:

- 96.01 – долгосрочные резервы предстоящих расходов;
- 96.02 – краткосрочные резервы предстоящих расходов;

Также можно разбить субсчета на соответствующие виды оценочных обязательств:

- 96.01.1 – долгосрочные резервы на предстоящую оплату отпусков работникам организации;
- 96.01.2 – долгосрочные резервы на предстоящие платежи на социальное страхование и обеспечение работникам;

- 96.01.3 – долгосрочные резервы на предстоящую сумму выплат по ежегодному вознаграждению за выслугу лет.

В аналогичном порядке можно распределить счет 96.02 краткосрочные резервы предстоящих расходов по видам оценочных обязательств.

Оценочные обязательства в зависимости от вида включается в состав расходов по обычным видам деятельности или же в прочие расходы. Например, если обязательство появляется в рамках судебного разбирательства, то это прочие расходы компании. В таблице 2 представлены основные бухгалтерские записи по начислению оценочных обязательств.

Таблица 2 – Бухгалтерские записи по начислению оценочных обязательств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислено оценочное обязательство	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91.2 «Прочие расходы»	96.01 «Долгосрочные резервы предстоящих расходов» 96.02 «Краткосрочные резервы предстоящих расходов»

Для того, чтобы было видно влияние каждого события на финансовый результат, резерв по оценочному обязательству необходимо списывать только в счет погашения того обязательство, по которому оно было создано. Например, организация сформировала резерв по гарантийному ремонту, то есть стоимость материалов, которые использованы при ремонте списываются за счет созданного резерва. В таблице 3 представлены основные бухгалтерские записи по погашению оценочных обязательств.

Таблица 3 – Бухгалтерские записи по погашению оценочных обязательств

Содержание операции	Дебет	Кредит
Погашено оценочное обязательство	96.01 «Долгосрочные резервы предстоящих расходов» 96.02 «Краткосрочные резервы предстоящих расходов»	10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 90 «Продажи»

Резервы по оценочным обязательствам не имеют ничего общего с оценочными резервами, которые представляют собой корректировку балансовой стоимости обязательств. Оценочные обязательства выделены в отдельной строке в пассивной части бухгалтерского баланса [2, с. 134].

Согласно п.5 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство можно признать при условиях:

- неотвратимости осуществления обязательства;

- вероятного уменьшения экономических выгод компании;
- оценки суммы расходов.

В соответствии с п. 2 ПБУ 8/2010, положение не применяется в отношении:

- резервного капитала;
- оценочных резервов;
- сумм, которые подлежать уплате в последующих отчетных периодах.

Оценочные обязательства – это в первую очередь обязательства, имеющие неопределенный размер и срок погашения, по сравнению с обычными обязательствами. В свою очередь обязательства – это задолженность, которая приведет к оттоку активов предприятия. Обязательство нельзя приравнять к активам. Данные объекты, по своему смыслу, более противоположны, так как находятся в разных частях бухгалтерского баланса.

Таким образом, оценочные обязательства невозможно сопоставить или признать, как часть какого-либо резерва. Но в этом случае можно считать резервом и то, что сформировано с целью погашения оценочного обязательства в будущем периоде. Бухгалтерская проводка в процессе начисления оценочного обязательства формирует показатели обязательств и в то же время зависит от видов оценочных обязательств могут привести к признанию несуществующих производственных расходов или завысить реальную стоимость актива [4, с. 165].

Подводя итог данной работы можно сделать вывод о том, что экономическая сущность оценочных обязательств по МСФО не отождествляет суть самих резервов. Термин, который применяется по отношению к оценочным обязательствам, указанным в ПБУ 8/2010, но в новой редакции согласно официальному переводу на русский язык МСФО (IAS) 37, полностью соответствует содержанию взятого вида обязательств [3, с. 213].

В Плане счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению наименование счета 96, который предназначен для отражения оценочных обязательств не соответствует экономической сущности по данному объекту учета. Следовательно, целесообразнее как минимум название данного счета изменить на «Оценочные обязательства».

Необходимо привести в соответствие и подход к учету оценочных обязательств, четко обозначив в Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета ситуации, при которых возникает необходимость применения счета 96, и исключив из данного перечня случаи, которые не влекут за собой признание оценочных обязательств.

Список литературы:

1. Овчинникова И.В. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.В.

Овчинникова, Е.И. Левина ; ФГБОУ ВО «Кузбас. гос. техн. ун-т им. Т.Ф. Горбачева», каф. упр. учета и анализа. Кемерово : КузГТУ, 2016. 424 с.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, в ред. от 06.04.2015 № 57н [Электронный ресурс]: дата обновления: 20.03.2019.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н, в ред. от 30.10.2018 № 220н [Электронный ресурс]: дата обновления: 30.03.2019.

4. Теория бухгалтерского учета / Полковский А.Л. – М.: Дашков и К, 2018. – 272 с.