

Исследование оценочных обязательств при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Research of Estimated Liabilities During the Audit of Accounting (Financial) Statements

УДК

DOI: 10

Н.А. Лосева, д-р экон. наук, проректор по УМиНИР АНО ВО «Сергиево-Посадский гуманитарный институт»; аттестованный аудитор, член СРО Ассоциация «Содружество»

e-mail: los.nat@mail.ru

N.A. Loseva, Doctor of Economic Sciences, Vice Rector for Research Work, Sergiev Posad Humanitarian Institute, Certified Auditor, Member of the Association «Sodruzhestvo»

e-mail: los.nat@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются положения об оценочных обязательствах, их характеристика и оценка в соответствии с требованиями российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Ключевые слова: оценочные обязательства, обязывающее событие, резерв, условные обязательства, условные активы.

Abstract. The article discusses the estimated liabilities, their study and assessment in accordance with the provisions of Russian accounting standards (RAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS);

Keywords: provisions, obligatory event, provision, contingent liabilities and contingent assets.

Точность расчета и своевременное отражение оценочных обязательств организации в системе счетов бухгалтерского учета является весьма актуальным вопросом при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также при проведении аудита и выражении мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Рассмотрим трактовку категории «оценочные обязательства» в бухгалтерском учете в контексте положений трех документов — ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах».

Раскрытие категории «Оценочные обязательства» в ПБУ 8/2010

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства

и условные активы» (далее — ПБУ 8/2010) [3] устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами согласно законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций, государственных и муниципальных учреждений).

Категория «оценочное обязательство» в контексте бухгалтерского учета представляет собой обязательство организации с неопределенной величиной либо сроком исполнения. Другими словами — это предстоящие расходы организации, которые могут возникнуть в результате выполнения требований законодательного акта, вступления в силу судебного решения, исполнения договора (например, трудового) либо в результате действий организации. Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 [3] в целях признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете одновременно должны выполняться следующие три условия:

1) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее

хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений (законодательных и иных нормативных правовых актов, действий организации, других лиц) у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов;

2) вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает 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.

3) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

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. Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству¹.

Виды резервов, образуемых согласно ПБУ 8/2010. Наиболее распространенными оценочными обязательствами, которые должны формироваться в организации путем обособления на счете учета резервов, являются резервы:

- на оплату отпусков;

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на вознаграждения по итогам года;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- резерв на покрытие иных предвиденных затрат [6,7].

Примеры оценочных обязательств по иным предвиденным затратам:

- при участии организации в судебном споре, по итогам которого вероятно выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете признается соответствующая сумма оценочного обязательства [9];

▪ сумма оценочных обязательств на демонтаж и утилизацию объекта основных средств и восстановление окружающей среды включается в первоначальную стоимость основных средств, если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих основных средств [10].

Бухгалтерский учет. ПБУ 8/2010 и другие нормативные документы не содержат конкретного порядка расчета отчислений в резерв в течение отчетного периода. Организация разрабатывает самостоятельно способ создания резерва в течение отчетного периода и закрепляет его в учетной политике.

Оценочные обязательства отражаются на счете счет 96 «Резервы предстоящих расходов», который предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В частности, на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» отражаются суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работников организации;
- ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

¹ Письмо Минфина России от 17.08.2012 N 07-02-06/205



Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы оплаты труда работников за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость ремонта основных средств и др.

Порядок бухгалтерских записей. Суммы обязательства по предстоящей оплате отпусков первоначально признаются по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Таким же образом признаются и соответствующие суммы страховых взносов.

Величина оценочных обязательств по отпускам и вознаграждениям за годовые отчетные периоды, предшествующие отчетному, должна быть признана, с одной стороны, по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», и с другой, - кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Фактически начисленные суммы отпускных и вознаграждений к выплате, а также соответствующих страховых взносов, переносятся с дебета счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» соответственно.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (обязательно на конец года) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

Раскрытие информации об оценочных обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочные обязательства отражаются по строке 1430 — долгосрочные оценочные обязательства раздела 1V Бухгал-

терского баланса, по строке 1540 — краткосрочные оценочные обязательства раздела V Бухгалтерского баланса.

В соответствии с требованиями ПБУ 8/2010 по каждому признанному в бухгалтерском учете оценочному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается (в случае существенности) следующая информация:

- величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;

- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

- сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

- увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

Ответственность за неприменение ПБУ 8/2010. Ответственность за неприменение ПБУ 8/2010 в виде отсутствия должных резервов нормативными документами не установлена. Однако отсутствие обязательных резервов при неизбежности исполнения обуславливающих их обязательств может повлечь применение мер ответственности, установленных ст. 120 НК РФ и ст. 15.11 КоАП РФ.

Налоговые органы в ходе проверки на основании п. 1 ст. 120 НК РФ имеют право взыскать с организации штраф в размере 10 000 рублей за грубое нарушение правил учета доходов и расходов либо объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ. Под грубым

нарушением правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное либо неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Кроме того, на должностных лиц может быть наложен административный штраф в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей на основании ст. 15.11 КоАП РФ за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Основные положения МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

В IAS 37 с целью раскрытия понятия «оценочные обязательства» используются следующие определения.

Оценочное обязательство — обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство — существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие — событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству.

Юридическое обязательство — обязательство, возникающее из договора, законодательства либо иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное практикой — обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда:

- посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности;
- в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

Условное обязательство:

- возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением

или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или

- существующая обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается по причине того, что:
 - не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;
 - величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Согласно положениям МСФО (IAS) 37, в широком смысле все оценочные обязательства условны, потому что они характеризуются неопределенностью срока или величины. В то же время в рамках IAS 37 термин «условный» используется для определения обязательств и активов, не подлежащих признанию, потому что 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. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые не удовлетворяют критериям их признания.

МСФО (IAS) 37 устанавливает различия между:

- оценочными обязательствами, которые признаются в качестве обязательства и предполагается, что надежная расчетная оценка может быть получена, потому что они представляют собой существующие обязанности, для урегулирования которых, вероятно, потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;

- условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой возможные обязанности или существующие обязанности.

Условия признания оценочных обязательств в соответствии с положениями МСФО (IAS) 37:

- у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события;
- представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;

- возможно проведение надежной расчетной оценки величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, оценочное обязательство не признается.

Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах в организациях государственного сектора

Продолжая исследование категории оценочных обязательств в бухгалтерском учете, рассмотрим положения **Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»** [2] (далее — **ФСБУ «Резервы»**). В данном стандарте дано следующее определение резерва — это обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного законодательством Российской Федерации требования к субъекту учета либо публично-правовому образованию физического или юридического лица, иного публично-правового образования, субъекта международного права с ненаступившим сроком его исполнения, имеющая на момент признания в бухгалтерском учете расчетно-документальную обоснованную оценку с неопределенным временем исполнения требования.

Единицы бухгалтерского учета по каждому виду резервов определяются в рамках формирования учетной политики субъектом учета таким образом, чтобы обеспечить формирование и раскрытие полной и достоверной информации о резервах.

В соответствии со стандартом резервы признаются при соблюдении следующих общих критериев:

- у субъекта учета имеется обязанность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни;
- для исполнения обязанности потребуются выбытие активов;
- размер обязанности может быть обоснованно оценен и подтвержден расчетно или документально;
- момент предъявления требования об исполнении обязательства и его размер не зависят от действий субъекта учета.

Оценка резервов при признании. Резерв признается в сумме расчетно-документальной обоснованной оценки субъекта учета, про-

веденной на отчетную дату либо на иную дату признания резерва, установленную в соответствии с требованиями стандарта.

В случае если предполагаемый срок исполнения обязательства, по которому сформирован резерв, превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты, сумма резерва определяется с учетом дисконтирования его величины. В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка Центрального банка РФ, действующая на отчетную дату, на которую составляется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Последующая оценка резервов. Стоимостная оценка резервов подлежит ежегодному пересмотру и, при необходимости, корректировке до текущей обоснованной оценки на годовую отчетную дату и (или) на дату составления последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации субъекта учета.

В Методических рекомендациях по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» [8] установлено следующее важное требование: **резервы подлежат обязательному дисконтированию, если предполагаемый срок исполнения обязательства, по которому сформирован резерв, превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты.** В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка Центрального банка РФ, действующая на отчетную дату составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Например, обязывающее событие произошло 1 января 2019 года. В результате этого события субъект учета через 4 года должен израсходовать 2,5 млн руб. на исполнение этого обязательства. Ставка дисконтирования равна 7,75%. Первоначальная оценка резерва:

$$2\,500\,000 / (1 + 0,0775)^4 = 1\,854\,688,13 \text{ руб.}$$

Стоимостная оценка резервов подлежит ежегодному пересмотру и при необходимости корректировке до текущей обоснованной оценки. Пересмотр стоимостных оценок резервов осуществляется на годовую отчетную дату, а в случае реорганизации субъекта учета на дату составления последней бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом изменение стоимостных оценок резервов относится

на финансовый результат текущего финансового года.

Стоимостная оценка дисконтированных резервов пересчитывается в связи с изменением ставки дисконтирования на годовую отчетную дату. Указанное изменение стоимостной оценки дисконтированных резервов признается в качестве процентного дохода или расхода текущего периода.

Заключение

Подводя итог вышеизложенному, рассмотрим Рекомендацию Р-93/2018-КлР «Поощрительные выплаты работникам, связанные с завершением строительства» (принята фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» 7 июня 2018 г.), которая **формирует общий подход при исследовании оценочных обязательств, и, в частности, в связи с выплатами вознаграждений работникам организации.**

Согласно данному документу, 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 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 отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета [6].

Таким образом, положения нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету касаются общей трактовки категории «оценочные обязательства», подходов к их оценке, отражению на счетах, раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. На практике бухгалтеру и аудитору необходимо принимать решения, руководствуясь данными нормами и конкретной финансово-хозяйственной ситуацией в организации.

Литература

1. Федеральный закон Российской Федерации № 402 — ФЗ от 06 декабря 2011г. «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах», утвержден приказом Министерства финансов РФ от 30.05.2018 г. N 124н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утверждено приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н.
4. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008));
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Введен в действие приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. N 217н.
6. Рекомендация Р-93/2018-КлР «Поощрительные выплаты работникам, связанные с завершением строительства» (принята фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» 7 июня 2018 г.).



7. Рекомендация Р-23/2011-КпР «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» /МР-1/2011-КпТ/ Рекомендации Фонда «НРБУ «БМЦ» в области бухгалтерского учета, опубликованные на сайте фонда «НРБУ «БМЦ», URL: <http://bmcenter.ru>.

8. Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» (Письмо Министерства финансов РФ от 05.08.2019 N 02-07-07/58716).

9. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875)

10. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 N 07-02-18/01)