

ГЛАВА 5. IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Этот стандарт — ключевой в системе международных стандартов. Без его изучения невозможно осознанное понимание требований МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

В определенных случаях (рассмотрим их позже) источник создания оценочных обязательств (резервов) — первоначальная стоимость долгосрочных активов. А это значит, что от МСФО (IAS) 37 зависит весь пакет стандартов, регулирующих учет этих долгосрочных активов (МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», МСФО (IFRS) 16 «Аренда»). Кроме того, МСФО (IAS) 37 активно применяется в паре с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», когда дело касается учета прекращенной деятельности.

Если представить систему международных стандартов в виде здания, то функционал МСФО (IAS) 37 сравним с функционалом несущего перекрытия, находящегося близко к фундаменту. И на положения и идеи этого несущего перекрытия опирается множество стандартов, расположенных на других этажах здания МСФО.

Обратите внимание!

Вам будет удобнее воспринимать и структурировать информацию, если вы откроете краткие конспекты соответствующего стандарта из приложения 2.

5.1. Основы МСФО (IAS) 37

Для того чтобы сразу понять, о чем идет речь в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», приведем пример.

ПРИМЕР 5.1. ТВЕРДОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

Юридическая компания в течение декабря 2012 года в соответствии с заключенным договором оказывала предприятию услуги. Договором определено, что услуги оплачиваются через 3 дня после подписания акта на оказание услуг. Акт подписан 31 декабря 2012 года на сумму 10 тыс. долл.

Задание:

объясните, должно ли предприятие на конец года (31 декабря 2012 года) отразить в своей отчетности обязательство перед юридической компанией?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.1

Предприятие должно признать обязательство в своей отчетности. Данное обязательство (так называемое твердое обязательство) строго соответствует определению обязательств и условию их признания в отчетности, так как:

- предприятие обязано передать юридической компании экономический ресурс (денежные средства);
- эта обязанность является результатом прошлых событий (произошедших до отчетной даты);
- вероятен отток экономических выгод (юридические услуги должны быть оплачены предприятием);
- величина обязательства четко определена.

Напомним определение обязательства и условия его признания (подробнее об этом в разделе 4.1 «Концептуальные основы финансовой отчетности»).

Обязательство — это существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Обязательство признается в отчете о финансовом положении при одновременном выполнении трех условий (критериев признания):

- если элемент отвечает определению обязательства;
- вероятен отток экономических выгод, связанных с урегулированием обязательства;
- величину обязательства можно надежно оценить.

Немного усложним задачу.

ПРИМЕР 5.2. ОЦЕНОЧНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО (РЕЗЕРВ)

1 декабря 2012 года предприятие поставило покупателю станок. Покупатель в тот же день его оплатил. По условиям договора предприятие обязано устранить любые производственные дефекты, которые выявит покупатель. 31 декабря 2012 года покупатель вернул станок для устранения производственного дефекта. На основании прошлого опыта предприятие оценило, что на устранение дефекта потребуется примерно 30 дней и затраты на восстановление приблизительно 10 тыс. долл.

Задание:

объясните, необходимо ли отражать будущие расходы на ремонт в 2012 году, ведь фактические работы и затраты будут осуществлены в 2013 году?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.2

На 31 декабря 2012 года в отчетности компании следует отразить резерв (оценочное обязательство) на сумму 10 тыс. долл. следующей проводкой:

Дт «Расходы на устранение дефектов»	10 тыс. долл.
Кт «Резервы» (раздел «Краткосрочные обязательства»)	10 тыс. долл.

Рассматриваемая в примере ситуация четко подпадает под определение обязательства и условий его признания: предприятие в результате прошлых событий (поставка некачественной продукции) имеет на отчетную дату обязанность устранить дефект (обязанность закреплена в договоре). Устранение дефекта будет связано с финансовыми затратами (вероятен отток экономических выгод), сумму которых можно надежно оценить (10 тыс. долл.). Таким образом, предприятие обязано отразить обязательство по устранению дефекта в сумме 10 тыс. долл. в отчете о финансовом положении на 31 декабря 2012 года.

Чем же отличается отражение обязательств в размере 10 тыс. долл. в приведенных примерах?

Дело в том, что величина обязательства во втором случае неизвестна (можно только примерно оценить ее сумму на основании прошлого опыта). Фактические же затраты на устранение дефекта могут составить, к примеру, и 9700, и 10 250 долл. В меньшей степени, но также неизвестна точная дата восстановления станка — возможно, на это потребуется 20, а то и 35 дней.

Для ситуаций, где один из параметров является неопределенным, был разработан отдельный стандарт — МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Обратите внимание!

Изначально при подготовке официального перевода МСФО (IAS) 37 термин *provision* был переведен как «резерв». Это создавало терминологическую путаницу, когда для элементов отчетности в разделах «Обязательство» и «Собственный капитал» используется одно и то же понятие — «резерв». При этом в английском языке эти термины четко разделены: *provision* — это обязательство с неопределенной суммой и/или сроком исполнения; *reserve* — элемент собственного капитала.

В новой редакции перевода стандарта от 28 декабря 2015 года № 217н Минфин России заменил термин «резерв» на «оценочное обязательство».

Однако на экзамене по-прежнему используется термин «резерв», который встречается в материалах, сессиях, статьях прошлых лет. Поэтому в этой книге мы будем использовать оба варианта — резерв (оценочное обязательство).

При рассмотрении ситуации с неопределенным параметром стандарт отвечает на следующие вопросы:

- как определить, существует ли обязанность на отчетную дату;
- возникает ли эта обязанность в результате прошлых событий;
- какова вероятность оттока (притока, если мы имеем дело с активами) экономических выгод;
- можно ли оценить величину этой обязанности в денежном выражении;
- должна ли данная ситуация отражаться в отчетности, раскрываться в примечаниях к отчетности или игнорироваться?

МСФО (IAS) 37 рассматривает два частных случая применения резерва (оценочного обязательства): под обременительный договор и под программу реструктуризации. Ниже мы рассмотрим оба этих случая.

5.2. Определение и условия признания резерва (оценочного обязательства)

Перейдем к рассмотрению основных определений.

Резерв (оценочное обязательство, provision) — это обязательство:

- не определенное по сроку исполнения или
- не определенное по величине обязательства.

Поскольку резерв (оценочное обязательство) — это прежде всего обязательство, он должен соответствовать определению обязательства. Единственное его отличие от твердого обязательства заключается в неопределенности срока исполнения либо суммы обязательства. При этом критерии признания резерва (оценочного обязательства) в отчетности очень похожи на критерии признания обязательства.

Критерии признания резерва (оценочного обязательства) должны выполняться одновременно:

- у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или обусловленное практикой) в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток ресурсов (экономических выгод) для урегулирования обязательства;
- величину обязательства можно надежно оценить.

Разберем важные составляющие критериев признания резерва (оценочного обязательства).

Под **юридическим обязательством** подразумевается обязательство, возникшее в результате действия закона или договора.

Под обязательством, **обусловленным практикой**, понимается принятое на себя обязательство перед другой стороной в результате сложившейся практики предприятия, текущего заявления или опубликованной политики. При этом предприятие создало обоснованные ожидания у другой стороны, что она выполнит эти обязательства.

Обязывающее событие — это событие, создающее юридическое или обусловленное практикой обязательство, в результате которого у организации нет реалистичной альтернативы по его урегулированию.

Под понятием **«вероятно»** подразумевается вероятность выше 50% того, что произойдет отток экономических выгод. Как определяет понятие «вероятно» сам стандарт: событие вероятно, если оно скорее произойдет, чем не произойдет.

ПРИМЕР 5.3. ЮРИДИЧЕСКОЕ И ОБУСЛОВЛЕННОЕ ПРАКТИКОЙ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

По коллективному договору компания «Альфа» в январе года, следующего за отчетным, выплачивает трудовому коллективу тринадцатую заработную плату в размере среднемесячного заработка в течение отчетного года.

Последние 15 лет компания «Бета» каждый год в январе года, следующего за отчетным, выплачивает трудовому коллективу тринадцатую заработную плату в размере среднемесячного заработка в течение отчетного года (при этом обязательность выплаты тринадцатой зарплаты никак не отражена в коллективном договоре).

Задание:

Объясните, как вышеприведенная ситуация будет отражаться на 31 декабря отчетного года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.3

Как «Альфа», так и «Бета» на 31 декабря отчетного года обязаны признать резерв (оценочное обязательство) под выплату тринадцатой заработной платы в размере среднемесячного заработка каждого работника. При этом в случае компании «Альфа» (есть коллективный договор между трудовым коллективом и администрацией предприятия) обязанность выплаты тринадцатой заработной платы будет юридическим обязательством. В случае компании «Бета» (отсутствие такого условия в коллективном договоре) обязательство будет обусловлено практикой, так как именно прошлые выплаты на протяжении 15 лет создали обоснованные ожидания у трудового коллектива, что выплата тринадцатой заработной платы будет произведена и на этот раз.

5.3. Оценка резерва (оценочного обязательства)

Резерв (оценочное обязательство) должен оцениваться исходя из наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для урегулирования обязательства.

Совет по МСФО исходит из концепции «полного резервирования». Что это означает? Допустим, для урегулирования обязательства необходимо выплатить 1 млн долл., однако вероятность этой выплаты составляет 51%. Концепция «полного резервирования» подразумевает, что резерв (оценочное обязательство) признается в полной сумме (1 млн долл.), а не с учетом вероятности (510 тыс. долл.).

ПРИМЕР 5.4. ОЦЕНКА ОТДЕЛЬНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим клиентом, который потребовал возмещения причиненных ему убытков в размере 1 млн долл., возникших по причине поставки предприятием некачественной продукции. По оценке юридической службы предприятия, вероятность выигрыша этого дела составляет 30%.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.4

На отчетную дату 31 декабря 2012 года необходимо признать резерв (оценочное обязательство) в сумме 1 млн долл., так как предприятие имеет юридическую обязанность поставлять клиенту качественную продукцию и эта обязанность возникла до отчетной даты (в результате прошлых событий).

Отток денежных средств вероятен (вероятность проигрыша составляет 70%).

Сумму обязательства можно надежно оценить (в случае проигрыша предприятие будет обязано возместить клиенту 1 млн долл.).

В примере рассмотрен случай, когда сумма обязательства оценивается однозначно — если предприятие проиграет, то будет обязано заплатить 1 млн долл. В то же время возникают ситуации, когда события могут развиваться по нескольким сценариям (вариантам), от исхода которых может зависеть сумма обязательства.

В этом случае МСФО (IAS) 37 предлагает оценивать резерв (оценочное обязательство) методом математического ожидания, то есть при расчете резерва (оценочного обязательства) взвешивать каждую ожидаемую сумму оттока с учетом ее вероятности.

Обратите внимание!

По вероятности взвешивается только возможный отток ресурсов. Задача — сделать наилучшую оценку возможного оттока ресурсов, а не просто взвесить по вероятности возможный исход событий. Иными словами, расчет, учитывающий возможность выигрыша (при котором отток ресурсов равен нулю), будет неверным. Расчет резерва (оценочного обязательства) ($0 \times 30\% + 350 \text{ тыс. долл.} \times 10\% + 500 \text{ тыс. долл.} \times 20\% + 600 \text{ тыс. долл.} \times 20\% + 1 \text{ млн долл.} \times 20\% = 455 \text{ тыс. долл.}$) — неверный.

ПРИМЕР 5.5. ОЦЕНКА МЕТОДОМ МАТЕМАТИЧЕСКОГО ОЖИДАНИЯ

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим клиентом, который потребовал возмещения причиненных ему убытков в размере 1 млн долл., возникших по причине поставки предприятием некачественной продукции.

Юридическая служба предприятия оценивает вероятность развития событий следующим образом:

- 30% составляет вероятность выигрыша этого дела;
- 10%, что суд примет решение возместить клиенту 350 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 500 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 600 тыс. долл.;
- 20%, что суд примет решение возместить клиенту 1 млн долл.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.5

Как и в предыдущем примере, мы имеем дело с юридической обязанностью, возникшей в результате прошлых событий (поставки некачественной продукции). Точно так же вероятность оттока ресурсов составляет 70%. А вот сумма оттока ресурсов однозначно не определена, так как составляет от 350 тыс. до 1 млн долл. в зависимости от решения суда.

Поэтому резерв (обязательство) необходимо оценить, взвешивая по вероятности возможный отток ресурсов. В результате сумма резерва (оценочного обязательства) составит 650 тыс. долл. ($350 \text{ тыс. долл.} \times 10\% / 70\% + 500 \text{ тыс. долл.} \times 20\% / 70\% + 600 \text{ тыс. долл.} \times 20\% / 70\% + 1 \text{ млн долл.} \times 20\% / 70\%$).

При оценке резерва (обязательства) также в обязательном порядке учитывается временная стоимость денег, если фактор времени существен. Если период от создания резерва (оценочного обязательства) до момента выплаты денежных средств составляет больше одного года, то для расчета резерва (оценочного обязательства) ожидаемую сумму выплаты необходимо дисконтировать по рыночной ставке для соответствующих займов.

В дальнейшем резерв (оценочное обязательство) амортизируется по рыночной ставке, то есть ежегодно увеличивается на соответствующий процент, при этом расходы на увеличение резерва (оценочного обязательства) отражаются как процентные расходы (расходы на финансирование).

ПРИМЕР 5.6. ОЦЕНКА С УЧЕТОМ ВРЕМЕННОГО ФАКТОРА

31 декабря 2012 года предприятие завершило строительство завода на арендованном у государства земельном участке. Затраты на строительство завода составили 50 млн долл. Через 20 лет после окончания срока аренды земельного участка предприятие обязано демонтировать завод и восстановить окружающую среду. Руководство оценивает затраты на демонтаж и восстановление окружающей среды в размере 15 млн долл. (в ценах 2032 года). Рыночная ставка, по которой предприятие может получить соответствующее заимствование, составляет 10% годовых.

Задание:

необходимо рассчитать сумму резерва (оценочного обязательства) на 31 декабря 2012 и 2013 годов. Как признание резерва (оценочного обязательства) повлияет на финансовую отчетность за годы, завершившиеся 31 декабря 2012 и 2013 годов соответственно?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.6

Предприятие обязано признать резерв (оценочное обязательство), так как:

- имеет юридическую обязанность в результате прошлого обязывающего события (факт постройки завода на земельном участке означает, что через 20 лет необходимо его демонтировать и восстановить окружающую среду, при этом предприятие не имеет возможности уклониться от выполнения данной обязанности, так как исполнение подобных договоров обеспечено существенными санкциями);
- вероятен отток ресурсов, связанный с демонтажем;
- сумму резерва (оценочного обязательства) можно надежно оценить.

Поскольку фактор времени существен (затраты на демонтаж и восстановление необходимо будет понести через 20 лет), то для оценки резерва (обязательства) сумму будущих затрат следует дисконтировать по ставке 10%.

Резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года равен 2230 тыс. долл. ($15 \text{ млн долл.} / ((1+10\%)^{20})$) и будет учитываться как долгосрочное обязательство.

В течение 2013 года на сумму резерва (оценочного обязательства) будут начисляться проценты по ставке 10% годовых. Процентные расходы в 2013 году составят: Кт «Прибыли и убытки» — 223 тыс. долл. ($2230 \text{ тыс. долл.} \times 10\%$), а сумма резерва (оценочного обязательства) на 31 декабря 2013 года — 2453 тыс. долл. ($2230 \text{ тыс.} + 223 \text{ тыс.}$). Резерв (оценочное обязательство) будет отражаться как долгосрочное обязательство.

По дебету резерв (оценочное обязательство) включается в первоначальную стоимость основного средства (это требование МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Другими словами, первоначальная стоимость завода будет равна 52 230 тыс. долл. ($50 000 \text{ тыс.} + 2230 \text{ тыс.}$) и он будет амортизироваться в течение последующих 20 лет с ежегодным начислением амортизации в размере 2612 тыс. долл. ($52 230 \text{ тыс.} / 20 \text{ лет}$).

На 31 декабря 2013 года балансовая стоимость основного средства (завода) составит 49 618 тыс. долл. ($52 230 \text{ тыс.} - 2612 \text{ тыс.}$). Основное средство отражается в составе внеоборотных активов.

Вернемся еще раз к критериям признания резерва (оценочного обязательства) и обратим внимание на требование о наличии обязывающего события. Напомним, что

событие признают обязывающим, если оно приводит к возникновению обязательства, у которого нет альтернативы к урегулированию. Это означает, что если предприятие откажется от выполнения обязательства, то выполнение обязательства будет произведено в принудительном порядке в соответствии с законом.

В отношении обязательства, обусловленного практикой, обязывающим признается событие, которое создало у других сторон обоснованные ожидания, что предприятие выполнит принятые на себя обязательства.

ПРИМЕР 5.7. ОБЯЗЫВАЮЩЕЕ СОБЫТИЕ

Компания «Бета» осуществляет добычу полезных ископаемых в разных странах и готовит отчетность за год, завершившийся 31 марта 2015 года.

«Бета» не принимает на себя никаких обусловленных практикой обязательств по восстановлению окружающей среды, если только это прямо не предусмотрено законодательством той или иной страны.

1 апреля 2014 года парламент страны «А» принял закон, по которому каждая добывающая компания раз в год должна восстанавливать окружающую среду. Срок восстановления — в течение 3 месяцев после окончания года. Добывающие подразделения компаний, которые нарушат закон, будут ликвидированы на территории страны «А». Первое восстановление окружающей среды «Бета» должна провести до 30 июня 2015 года за период загрязнения начиная с 1 апреля 2014 года и заканчивая 31 марта 2015 года. Ожидаемые затраты на восстановление окружающей среды — 3 млн долл.

1 апреля 2014 года парламент страны «В» принял закон, по которому добывающие компании должны установить очистные сооружения на водоотводы не позже 30 сентября 2014 года. К компаниям-нарушителям применят штрафные санкции в размере 200 тыс. долл. за каждый месяц нарушения закона. На 31 марта 2015 года «Бета» еще не установила очистные сооружения в добывающих подразделениях страны «В». Руководство «Беты» планирует установить очистные сооружения в сентябре 2015 года и оценивает, что затраты на установку составят 2 млн долл.

Государственные органы страны «В» еще не проверяли подразделения компании «Бета» и не начисляли штрафных санкций.

Задание:

объясните, нужно ли создавать резерв (оценочное обязательство) в приведенных ситуациях на 31 марта 2015 года, и если да, то в каких суммах.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.7

Ситуацию регулирует МСФО (IAS) 37.

Страна «А». Компания «Бета» должна создать резерв (оценочное обязательство) на восстановление окружающей среды на 31 марта 2015 года, так как выполняются критерии:

- у компании есть юридическая обязанность, возникшая в результате прошлого обязывающего события;
- вероятен отток экономических выгод;
- сумму обязательства можно надежно оценить.

Резерв (оценочное обязательство) оценивается из наилучшей расчетной оценки для урегулирования обязательства, то есть в размере 3000 тыс. долл.

В отчете о финансовом положении будет представлен краткосрочный резерв (оценочное обязательство) в сумме 3000 тыс. долл.

В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») будет отражен расход 3000 тыс. долл. на создание резерва.

Страна «В». Хотя у «Беты» есть юридическая обязанность по установке очистных сооружений и вероятен отток экономических выгод, связанный с этой установкой, «Бета» не может признать резерв (оценочное обязательство) на установку очистных сооружений на 31 марта 2015 года, так как отсутствует обязывающее событие.

Есть альтернатива — «Бета» может эксплуатировать водоотводы без установки очистных сооружений и платить штрафы.

Однако у компании «Бета» существует юридическая обязанность по уплате штрафных санкций начиная с 1 октября 2014 года. Факт нарушения закона будет обязывающим событием, так как у «Беты» нет альтернативы для урегулирования обязательств по уплате штрафных санкций.

На 31 марта 2015 года необходимо создать резерв (оценочное обязательство) на уплату штрафных санкций в сумме 1200 тыс. долл. (200 тыс. долл. × 6 мес.).

В отчете о финансовом положении будет представлен краткосрочный резерв (оценочное обязательство) в сумме 1200 тыс. долл.

В отчете о совокупном доходе (раздел «Прибыли и убытки») будет отражен расход 1200 тыс. долл. на создание резерва.

5.4. Обременительный договор

Прекрасной иллюстрацией требований МСФО (IAS) 37 к созданию резервов (оценочных обязательств) является учет обременительных договоров.

Обременительный договор — это договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Ключевое понятие в этом определении — это неизбежность затрат, превышающих выгоды, то есть убытков по данному договору. Сам факт того, что предприятие при исполнении какого-либо договора понесет по нему убытки, еще не делает этот договор обременительным, если предприятие имеет возможность просто отказаться от выполнения невыгодного контракта и тем самым избежать убытков. А если одним из условий убыточного договора являются штрафные санкции за его неисполнение, вот тогда этот договор становится обременительным. И требование МСФО (IAS) 37 в данном случае — создать резерв (обязательство) на сумму неизбежных затрат (минимальные чистые затраты на выход из договора) с момента, когда договор классифицируется как обременительный.

Обратите внимание!

Неизбежность убытков по обременительным договорам связана с результатом прошлых обязывающих событий, произошедших на отчетную дату.

МСФО (IAS) 37 прямо запрещает создание резервов на будущие операционные убытки или контракты, находящиеся в стадии исполнения (когда ни одна из сторон еще не приступила к исполнению обязательств или обязательства выполнены частично с обеих сторон).

ПРИМЕР 5.8. ОБРЕМЕНИТЕЛЬНЫЙ ДОГОВОР

1 декабря 2012 года предприятие подписало контракт с покупателем на поставку оборудования на сумму 1 млн долл. Это оборудование предприятие планирует приобрести у другого поставщика за 800 тыс. долл. Контрактом предусмотрены штрафные санкции за неисполнение предприятием договора в размере 50 тыс. долл.

2 декабря 2012 года неожиданно для предприятия поставщик оборудования поднял цены на это оборудование до 1100 тыс. долл. Поскольку оборудование является уникальным, предприятие не имеет возможности сменить поставщика.

Задание:

объясните, необходимо ли признать резерв (оценочное обязательство) на 31 декабря 2012 года, и если да, то в какой сумме?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.8

Данный договор является обременительным, так как предприятие не имеет возможности избежать убытков по этому договору.

Убытки по договору составят:

- 100 тыс. долл., если предприятие полностью выполнит контракт (выручка 1 млн — затраты 1100 тыс.);
- 50 тыс. долл., если предприятие откажется от выполнения контракта и оплатит штраф.

Таким образом, 50 тыс. долл. — это минимальная сумма выхода из договора (предприятию выгоднее оплатить штраф, чем исполнять договор).

Поэтому предприятие обязано 2 декабря 2012 года отразить резерв (оценочное обязательство) в сумме 50 тыс. долл. на обременительный договор.

5.5. Реструктуризация

Другой частный пример учета резервов (оценочных обязательств, обусловленных практикой) — создание резервов (оценочных обязательств) на реструктуризацию.

Реструктуризация — программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- масштабы деятельности, осуществляемой организацией, либо
- способы ведения этой деятельности.

Примеры событий, которые подпадают под определения реструктуризации:

- продажа или прекращение направления деятельности;
- закрытие подразделений в стране (регионе) или перенос деятельности из одной страны (региона) в другие;
- реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности предприятия.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию создается, когда выполняются все следующие критерии:

- предприятие располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены:

- затрагиваемые реструктуризацией бизнес-единицы или виды деятельности;
- количество работников, которым выплатят компенсацию в связи с расторжением трудового договора;
- затраты на реструктуризацию;
- сроки реализации плана;
- предприятие начало выполнять этот план или довело его до всех затрагиваемых им сторон, чем создало у них обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию включает в себя только прямые затраты, связанные непосредственно с реструктуризацией. В резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию не должны включаться затраты, связанные с продолжающейся деятельностью организации.

На экзамене ДипИФР-Рус резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию, скорее всего, будет состоять:

- из прямых затрат на выплату компенсаций сотрудникам в связи с расторжением трудового договора;
- затрат на создание резерва (оценочного обязательства) на обременительные договоры, связанные с реструктурируемым подразделением.

Резерв (оценочное обязательство) не должен включать:

- затраты на переподготовку и перемещение оставшихся сотрудников;
- затраты на маркетинг;
- инвестиции в новые системы и сбытовые сети.

ПРИМЕР 5.9. РЕЗЕРВ (ОЦЕНОЧНОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО) НА РЕСТРУКТУРИЗАЦИЮ

Компания «Дельта» готовит отчетность на 31 марта 2015 года. Дата утверждения отчетности к выпуску — 31 мая 2015 года.

1 февраля 2015 года руководство «Дельты» решило прекратить производственную деятельность одного из иностранных подразделений.

Прекращение производственной деятельности планировалось на 30 апреля 2015 года. На эту дату все запасы подразделения должны были быть реализованы, а вся задолженность перед поставщиками и работниками урегулирована.

О своих намерениях руководство публично сообщило 20 марта 2015 года.

Сотрудникам иностранного подразделения предложили выходные пособия или альтернативные возможности трудоустройства в других подразделениях Группы.

По оценкам руководства на 31 марта 2015 года:

- выходные пособия сотрудникам — 8 млн долл.;
- затраты на переподготовку сотрудников, которым будет предоставлена работа в других подразделениях компании, предположительно составят 2 млн долл.

Фактические затраты на 30 апреля 2015 года составили:

- выходные пособия, выплаченные уволившимся сотрудникам, — 8,7 млн долл.;
- совокупные затраты на переподготовку оставшихся сотрудников — 2,2 млн долл.

«Дельта» арендовала складские помещения на условиях операционной аренды. Срок аренды истекает 31 декабря 2018 года. На 31 марта 2015 года приведенная стоимость будущих арендных платежей (по соответствующей ставке дисконтирования) составляла 3 млн долл. 20 апреля 2015 года «Дельта» заплатила арендодателю 2,5 млн долл. в качестве компенсации за досрочное прекращение аренды. Начиная с 1 апреля 2015 года арендные платежи арендодателю не вносились.

Убыток «Дельты» после налогообложения за год, закончившийся 31 марта 2015 года, составил 10 млн долл.

Фактические убытки за апрель 2015 года составили 2 млн долл.

Задание:

объясните, как данная ситуация должна быть отражена в отчетности «Дельта» за год, закончившийся 31 марта 2015 года.

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.9

Ситуацию регулируют МСФО (IAS) 37 и МСФО (IAS) 10.

На 31 марта 2015 года необходимо создать резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию подразделения, так как на отчетную дату выполняются критерии:

- руководство одобрило план реструктуризации подразделения;
- определены затраты и сроки проведения реструктуризации;
- на отчетную дату информация о плане реструктуризации доведена до заинтересованных сторон (20 марта 2015 года), что создало у них обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию создается на сумму прямых затрат.

Резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию на 31 марта 2015 года:

- выходные пособия сотрудникам — 8700 тыс. долл. Фактическая выплата пособий до даты утверждения отчетности к выпуску в сумме 8700 тыс. долл. — это корректирующее событие после отчетной даты, так как уточняет размер обязательства, существующего на 31 марта 2015 года. Корректирующее событие отражается в отчетности;
- затраты на переподготовку сотрудников относятся к продолжающейся деятельности и не должны учитываться при формировании резерва (оценочного обязательства) — 0 долл.;
- резерв (оценочное обязательство) на обременительный договор — 2500 тыс. долл.

Договор аренды признан обременительным, так как неизбежные затраты на выполнение обязательств превышают ожидаемые выгоды. Резерв (оценочное обязательство) создается исходя из суммы неизбежных затрат (минимальной суммы выхода из договора, то есть суммы компенсации).

Факт выплаты компенсации — это корректирующее событие после отчетной даты, которое уточняет обязательство по аренде, существующее на 31 марта 2015 года.

Текущие и будущие операционные убытки не включаются в состав резерва (оценочного обязательства) — 0 долл.

Итого резерв (оценочное обязательство) на реструктуризацию — 11 200 тыс. долл. Отражается в разделе краткосрочных обязательств.

Резерв создается за счет расходов периода: Дт «Прибыли и убытки» на сумму 11 200 тыс. долл.

5.6. Условные обязательства и условные активы

Вернемся к примеру, когда предприятие ведет судебное разбирательство со своим покупателем и юридическая служба оценивает, что с вероятностью 30% они выиграют это дело (то есть с вероятностью 70% проиграют). Речь шла о том, что на сумму ожидаемого проигрыша (1 млн долл.) необходимо создать резерв (оценочное обязательство).

А если оценка юридической службы будет иной? Допустим, она предполагает, что с вероятностью 70% предприятие выиграет это дело у своего клиента. Иными словами, отток экономических выгод является не вероятным, а возможным (вероятность менее 50%). Как отразить это в отчетности?

МСФО (IAS) 37 рассматривает эту ситуацию как условное обязательство. Требование стандарта — раскрыть в примечаниях к отчетности условное обязательство, за исключением тех случаев, когда отток экономических выгод является маловероятным (то есть если вероятность оттока экономических выгод составляет менее 5%, ничего в примечаниях к отчетности раскрывать не нужно).

В целом МСФО (IAS) 37 определяет **условное обязательство** как:

- возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, наличие которого будет подтверждено (или не подтверждено) в будущем событиями, не находящимися под контролем компании, и возможность наступления этих событий не определена;
- существующее обязательство, возникшее из прошлых событий, но не признающееся в отчетности, так как:
 - отток экономических выгод не является вероятным (то есть составляет менее 50%);
 - сумму обязательства невозможно надежно оценить (не путать с оценочным обязательством, у которого сумма обязательства может быть не определена по величине, но ее можно оценить).

Как уже упоминалось, условные обязательства не отражаются непосредственно в отчетности, а подлежат раскрытию в примечаниях к отчетности, за исключением случаев, когда отток экономических выгод является маловероятным.

Как зеркальное отражение условных обязательств МСФО (IAS) 37 рассматривает условные активы.

Условные активы — это возможные активы, возникающие из прошлых событий, наличие которых будет подтверждено (или не подтверждено) в будущем событиями, не находящимися под контролем компании, и возможность наступления этих событий не определена.

Условные активы не отражаются в отчетности, а раскрываются в примечаниях к отчетности только в том случае, если вероятно поступление экономических выгод (то есть вероятность составляет больше 50%).

Условные активы не следует путать с активами, которые отражаются в отчетности, если приток экономических выгод вероятен (то есть составляет больше 50%). Дело в том, что предприятие контролирует свои активы, а условные активы зависят от событий, которые не находятся под контролем компании, и сама возможность этих событий может быть не определена.

Обратите внимание!

В МСФО (IAS) 37 работает принцип осмотрительности. Если отток экономических выгод вероятен по обязательству, не определенному по сроку исполнения или величине, предприятие обязано признать резерв (обязательство) непосредственно в отчетности.

В то же время если по условному активу приток экономических выгод вероятен, то условный актив раскрывается не в самой отчетности, а только в примечании к ней.

ПРИМЕР 5.10. УСЛОВНЫЙ АКТИВ

На 31 декабря 2012 года предприятие ведет судебное разбирательство со своим поставщиком. Предприятие требует от поставщика возмещения убытков в сумме 800 тыс. долл. за поставку бракованной продукции. По оценке юридической службы, предприятие выиграет это дело с вероятностью 85%.

Задание:

объясните, следует ли отразить на 31 декабря 2012 года актив в размере 800 тыс. долл. в качестве дебиторской задолженности поставщика перед предприятием?

РЕШЕНИЕ ПРИМЕРА 5.10

Вероятное получение 800 тыс. долл. является условным активом, так как зависит от события (решения суда), не находящегося под контролем компании. Условный актив в сумме 800 тыс. долл. не отражается в отчетности, но его необходимо раскрыть в примечании к отчетности.

Мы рассмотрели очень важный для понимания требований международных стандартов МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Знание принципов создания резервов поможет в дальнейшем без затруднений понять требования таких стандартов, как МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и правительственной помощи», а также компетентно рассчитывать первоначальную стоимость внеоборотных активов, регулируемых МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».