

УДК 336.6

DOI 10.17223/19988648/33/11

**А.С. Тетерлева**

## **ОТРАЖЕНИЕ РЕЗЕРВОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МСФО**

*В статье рассмотрены основные принципы признания резервов в финансовой отчетности по международным стандартам. Проанализированы главные различия между резервами и обязательствами и актуальные практические методы расчета оценочных обязательств.*

*Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, МСФО, резервы, оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы, концептуальные основы финансовой отчетности, дисконтированная стоимость, полное резервирование, математическое ожидание.*

Предыдущие пять лет стали решающими для России в сфере применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

В 2011 г. после проведения экспертизы Национальным советом по финансовой отчетности (НСФО) применимости текстов МСФО на территории РФ все Стандарты, а также Разъяснения к ним были официально признаны действующими на территории нашей страны [2].

В связи с введением МСФО в правовую сферу нашей страны у многих организаций возникают вопросы о необходимости применения МСФО на практике, а также механизмах внедрения и подготовки отчетности по международным стандартам [1, 5].

Признание обязательств, связанных с неопределенностью, – практическая задача, требующая профессиональной оценки. Кроме того, практика применения МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» довольно противоречива [3].

Согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» резерв (provision) – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины [3].

Поскольку резерв – это прежде всего обязательство, то он должен соответствовать определению обязательства.

Концептуальные основы финансовой отчетности (Conceptual framework) приводят следующее определение обязательства – это существующая обязанность предприятия, возникшая в результате прошлых событий, вследствие исполнения которой ожидается выбытие из компании ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды [4].

Обязательство признается в Отчете о финансовом положении только при одновременном выполнении следующих критериев признания:

- соответствие определению обязательства;
- вероятность того, что будущая экономическая выгода, связанная с обязательством, будет утрачена;

– возможность надежно измерить или оценить обязательство.

Однако резервы принципиально отличаются от других видов обязательств, таких как торговая кредиторская задолженность и начисления, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для погашения резерва.

Начисленные обязательства часто представляются в отчетности как часть торговой и прочей кредиторской задолженности, в то время как резервы представляются отдельно.

Следовательно, основным отличием резервов от других видов обязательств является именно неопределенность относительно суммы, которую нужно выплатить, или времени платежа.

Стандарт МСФО (IAS) 37 устанавливает следующие критерии, при одновременном выполнении которых резерв признается в финансовой отчетности:

- 1) у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события;
- 2) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;
- 3) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если хотя бы одно из вышеприведенных условий не выполняется, резерв не признается в финансовой отчетности (однако при этом, возможно, потребуются раскрытие в качестве условного обязательства).

Использование расчетных оценок является непременным условием подготовки финансовой отчетности. Это особенно справедливо в отношении резервов, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей Отчета о финансовом положении.

Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства.

При этом согласно МСФО (IAS) 37 наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства, представляет собой сумму, которую предприятию рационально затратить для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи его третьему лицу в указанное время.

Для достижения наилучшей расчетной оценки затрат предприятие должно использовать суждения руководства предприятия, прошлый опыт аналогичных операций, заключения независимых экспертов, а также дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода [6].

Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. При этом в соответствии с МСФО и сложившейся практикой можно выделить два основных метода расчета резервов:

1. Метод «полного резервирования» («full reservation») – например, несмотря на то, что вероятность оттока денежных средств может составлять больше 50% (например, 51%), а для урегулирования обязательства необхо-

димо будет выплатить 1 млн долл., резерв признается в полной сумме (1 млн долл.), а не с учетом вероятности (1 млн долл. \* 51% = 510 тыс. долл.).

2. Метод «математического ожидания» («expected values») – если при измерении резерва задействовано большое число гипотез, обязательство оценивается путем взвешивания результатов всех возможных гипотез по степени вероятности.

Например, предприятие продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, обнаруживаемых в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут выявлены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 млн долл. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 млн долл. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз предприятия говорят о том, что в предстоящем году 75% проданных товаров не будут иметь дефектов, 20% проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5% проданных товаров будут иметь значительные дефекты.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составит  
(75% от 0) + (20% от 1 млн) + (5% от 4 млн) = 400 000 долл.

На дату расчета резерва предприятие сделает следующую проводку:

*Дт Изменение резерва на гарантийные ремонты (Отчет о совокупном доходе) 400 тыс. долл.*

*Кт Резерв на гарантийные ремонты (Отчет о финансовом положении) 400 тыс. долл.*

Кроме того, если учетной политикой компании не предусмотрено создание подобных резервов в налоговом учете, то, продолжая пример, компания должна признать в своей финансовой отчетности соответствующий отложенный налоговый актив:

*Дт Отложенный налоговый актив (Отчет о финансовом положении) 400 тыс. долл. \* 20% = 80 тыс. долл.*

*Кт Расходы по отложенному налогообложению (Отчет о совокупном доходе) 80 тыс. долл.*

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

В дальнейшем резерв амортизируется по ставке дисконтирования, т.е. ежегодно увеличивается на соответствующий процент, при этом расходы на увеличение резерва отражаются как процентные (расходы на финансирование).

Например, компания занимается производством электроэнергии. Компании принадлежит несколько АЭС, затраты которых на устранение ущерба окружающей среде могут быть существенной статьёй расходов.

Информация о контракте, который недавно получила компания: затраты на постройку АЭС составили 200 млн долл., АЭС введена в эксплуатацию 01.01.2014 г. АЭС имеет лицензию на производство сроком на 10 лет, что

совпадает с ее сроком эксплуатации. По условиям лицензии по истечении этого срока АЭС должна быть выведена из эксплуатации и демонтирована.

По оценкам компании, затраты на полное уничтожение АЭС через 10 лет составят 180 млн долл. Эти затраты, дисконтированные по ставке 12%, составят 120 млн долл.

В данном примере компания обязана создать резерв, так как имеет юридическую обязанность в результате прошлого события (факт постройки и эксплуатации АЭС означает, что через 10 лет необходимо ее демонтировать и восстановить окружающую среду).

В этом случае компания в момент первоначального признания актива – АЭС обязана признать резерв в дисконтированной стоимости под вывод из эксплуатации и демонтаж актива:

*Дт Основное средство (Отчет о финансовом положении) 120 млн долл.*

*Кт Резерв под вывод из эксплуатации и демонтаж актива (Отчет о финансовом положении) 120 млн долл.*

Далее актив будет амортизироваться в соответствии с Учетной политикой компании (и в том числе амортизироваться будет сумма капитализированных затрат на вывод из эксплуатации и демонтаж актива), а сумма резерва в составе обязательств – увеличиваться за счет сокращения периода дисконтирования посредством начисления финансовых (процентных) расходов:

*Дт Амортизационные расходы (Отчет о совокупном доходе)  $(200 + 120)/10 = 32$  млн долл. в год.*

*Кт Основные средства – Накопленная амортизация (Отчет о финансовом положении) 32 млн долл. в год.*

*Дт Процентные расходы (Отчет о совокупном доходе)  $120 * 12\% = 14$  млн долл. в год.*

*Кт Резерв под вывод из эксплуатации и демонтаж актива (Отчет о финансовом положении) 14 млн долл. в год.*

При расчете суммы резерва эффект дисконтирования может оказаться достаточно существенным, поскольку обычно вывод объектов из эксплуатации осуществляется в отдаленной перспективе.

В статье рассмотрены различные примеры, которые могут произойти в любой компании. Аналогичные подходы можно использовать при решении вопросов о признании и оценке резервов и в других ситуациях.

#### *Литература*

1. *О консолидированной финансовой отчетности*: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014).

2. *О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации*: Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015).

3. *Резервы, условные обязательства и условные активы*. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37. Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015).

4. *Концептуальные основы финансовой отчетности*. URL: [http:// www.minfin.ru /ru/ performance/ accounting/mej\\_standart\\_fo/docs/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/#).

5. *Тетерлева А.С.* Нормативное регулирование перехода российских компаний на МСФО // Устойчивое развитие российских регионов: Россия и ВТО. X Междунар науч. конф. по проблемам экономического развития в современном мире: сб. ст. Екатеринбург: УрФУ, 2013.

6. Тетерлева А.С. Практические аспекты перехода российских компаний на МСФО // МСФО в России: особенности перехода и практика применения. II ежегодная практическая конференция: сб. ст. М.: IFRS Professional, 2014.

**A.S. Teterleva.** Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Yekaterinburg, Russia. E-mail: teterleva\_a@mail.ru

#### **RECOGNITION OF RESERVES IN FINANCIAL REPORTING UNDER IFRS**

**Keywords:** international financial reporting standards, IFRS, provisions, estimated liabilities, contingent liabilities, contingent assets, conceptual framework for financial reporting, present value, full reservation, expected values.

In connection with the introduction of IFRS in the legal sphere of Russia, many organizations have questions about the necessity of application of IFRS in practice and the mechanisms of implementation and reporting according to international standards. According to IAS 37 "Provisions, contingent liabilities and contingent assets" provision is a liability of uncertain timing or amount. IAS 37 establishes the following criteria for the provision recognised in financial statements: a present obligation (legal or constructive) has arisen as a result of a past event (the obligating event); payment is probable ('more likely than not'); the amount can be estimated reliably. The amount recognised as a provision should reflect the best estimate of the expenditure required to the end of the reporting period to settle the present obligation. In accordance with IFRS and established practice, it is possible to identify two basic methods of calculating reserves: full reservation and expected values. Estimating of provision must include the time value of money if the time factor is significant. The main ideas of the paper are confirmed by some real examples.

#### *References*

1. O konsolidirovannoy finansovoy otchetnosti. Federalnyiy zakon ot 27.07.2010 # 208-FZ (red. ot 04.11.2014).
2. O vvedenii v deystvie mezhdunarodnyih standartov finansovoy otchetnosti i raz'yasneniy mezhdunarodnyih standartov finansovoy otchetnosti na territorii Rossiyskoy Federatsii. Prikaz Minfina Rossii ot 25.11.2011 # 160n (red. ot 26.08.2015).
3. Rezervyi, uslovnnyie obyazatelstva i uslovnnyie aktivyi. Mezhdunarodnyiy standart finansovoy otchetnosti (IAS) 37. Vveden v deystvie na territorii Rossiyskoy Federatsii Prikazom Minfina Rossii ot 25.11.2011 # 160n (red. ot 26.08.2015).
4. Kontseptualnyie osnovyi finansovoy otchetnosti. [http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej\\_standart\\_fo/docs/#](http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/#).
5. Teterleva A.S. Normativnoe regulirovanie perehoda rossiyskikh kompaniy na MSFO // Ustoychivoe razvitie rossiyskikh regionov: Rossiya i VTO: sbornik statey X Mezhdunarodnoy nauchnoy konferentsii po problemam ekonomicheskogo razvitiya v sovremennom mire. Ekaterinburg: UrFU, 2013.
6. Teterleva A.S. Prakticheskie aspekty perehoda rossiyskikh kompaniy na MSFO // MSFO v Rossii: osobennosti perehoda i praktika primeneniya: sbornik statey II ezhegodnoy prakticheskoy konferentsii. M: IFRS Professional, 2014.