

---

## **ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

---

**Воронин Валерий Павлович,**

доктор экономических наук, профессор кафедры экономической теории и международного бизнеса Воронежского государственного университета инженерных технологий; aooooovak@rambler.ru

В статье рассматриваются оценочные обязательства, условия их признания и отражения в финансовом учете и отчетности. Представлен порядок создания резерва под оценочное обязательство и правила раскрытия информации об условных активах и условных обязательствах.

**Ключевые слова:** оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы, резерв под оценочное обязательство, гарантийные обязательства.

Порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации установлен ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [4]. ПБУ 8/2010 не применяется в отношении договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона не выполнила полностью своих обязательств, резервного капитала, резервов и резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации; оценочных резервов, а также сумм, влияющих на величину налога на прибыль организаций и учитываемых в соответствии с ПБУ 18/02 [5]. Малые предприятия, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг также могут не применять ПБУ 8/2010.

Обязательство с неопределенной величиной или сроком исполнения (оценочное обязательство) может возникнуть:

- из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;
- в результате действий организации на основе прошлой практики или заявлений, указывающих другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и возникновение обоснованных ожиданий их выполнения.

Оценочное обязательство подлежит признанию в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий: у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой невозможно избежать. При возникновении сомнений в наличии такой обязанности, оценочное обязательство подлежит признанию при соблюдении следующих условий:

- анализ всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, свидетельствует о наличии данной обязанности;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Условия признания оценочного обязательства в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполненные на одну отчетную дату, могут быть выполнены на последующие отчетные даты. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, признается возможным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет. Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. 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. Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности, на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Условное обязательство возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией. К условным обязательствам относится существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения условий, предусмотренных ПБУ 8/2010. Если организация имеет солидарное с другими лицами обязательство, оценочное обязательство признается в той части, в которой существует вероятность уменьшения экономических выгод организации, при соблюдении условий, предусмотренных ПБУ 8/2010. Часть солидарного с другими лицами обязательства, в отношении которого уменьшение экономических выгод организации не является вероятным, относится к условным обязательствам.

Оценочные обязательства признаются в связи с предстоящим осуществлением программы действий, запланированной и контролируемой

руководством организации, существенно изменяющей направления деятельности организации, объемы хозяйственных операций или способы их осуществления (реструктуризация деятельности организации) при выполнении всех условий, установленных ПБУ 8/2010. Обязанности по предстоящей реструктуризации деятельности организации являются существующими на отчетную дату, при одновременном соблюдении следующих условий:

- организация имеет детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации своей деятельности, определяющий, как минимум:

- затрагиваемую предстоящей реструктуризацией деятельность (или часть деятельности) организации и места ее осуществления;

- структурные подразделения, функции и примерное количество работников организации, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;

- расходы, необходимые для проведения предстоящей реструктуризации деятельности организации;

- определено время проведения реструктуризации деятельности организации;

- организация своими действиями или заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем.

Оценочные обязательства в отношении ожидаемых убытков от деятельности организации в целом, либо от отдельных видов или регионов ее деятельности, подразделений, видов продукции (работ, услуг) и от иных факторов не признаются в бухгалтерском учете. Оценочные обязательства в отношении предстоящих расходов признаются только при выполнении всех условий, предусмотренных ПБУ 8/2010.

Условный актив возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условные обязательства и условные активы не отражаются в бухгалтерском учете. Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Данная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения обязательства или перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. Величина оценочного обязательства

определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки. При определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:

- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

При определении величины оценочного обязательства принимаются в расчет:

- последствия событий после отчетной даты в соответствии с ПБУ 7/98[5];
- риски и неопределенности, присущие этому оценочному обязательству;
- будущие события, которые могут повлиять на величину оценочного обязательства (если существует достаточная вероятность того, что эти события произойдут).

### **Пример 1.**

Организация производит и продает бытовую технику, гарантируя замену и ремонт производственных дефектов, обнаруженных в течение первого года после их выпуска. По состоянию на 31 декабря 2011 г. сформированы следующие исходные данные по проданным бытовым приборам: 10% потребуются мелкий ремонт стоимостью 1000 руб. за единицу техники; 6% потребуются ремонт средней сложности, стоимостью 2500 руб.; 5% – крупный ремонт, стоимостью 5000 руб. В течение 2011 года продано 10 000 единиц бытовой техники с гарантиями. Величина резерва на покрытие обязательств по гарантиям, для отражения в финансовой отчетности организации составит: 5 млн. руб., в том числе:

1 млн. руб. =  $10\ 000 \times 0,1 \times 1000$  руб.;

1,5 млн. руб. =  $10\ 000 \times 0,06 \times 2500$  руб.;

2,5 млн. руб. =  $10\ 000 \times 0,05 \times 5000$  руб.

При определении величины оценочного обязательства не принимаются в расчет:

- суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организаций, которые отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02;

- ожидаемые поступления от продажи основных средств, нематериальных активов, продукции, товаров и иных активов, связанные с признаваемым

оценочным обязательством;

– ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые организация, как ожидается, понесет при исполнении данного оценочного обязательства.

Если у организации имеется уверенность в поступлении экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении организацией соответствующего принятого к бухгалтерскому учету оценочного обязательства, такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельного актива, величина которого не должна превышать величину соответствующего оценочного обязательства. В бухгалтерском балансе организации величина признанного оценочного обязательства не уменьшается на величину такого актива.

В Отчете о прибылях и убытках организации расходы, отражаемые при признании оценочных обязательств, представляются за вычетом доходов, признаваемых при принятии к бухгалтерскому учету в качестве актива ожидаемых поступлений от встречных требований и требований к другим лицам. Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (приведенной стоимости). Применяемая организацией ставка дисконтирования должна:

– отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

– не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, которые учитываются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством, в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010. Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. При осуществлении в течение отчетного года фактических расчетов по признанным оценочным обязательствам в бухгалтерском учете организации отражается сумма затрат, связанных с их выполнением, или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов. Признанное оценочное обязательство может списываться на счета учета затрат или кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому оно было создано, если иное не установлено ПБУ 8/2010. В случае недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

При избыточности суммы признанного оценочного обязательства или прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, неиспользованная сумма оценочного обязательства относится на прочие доходы организации.

### **Пример 2.**

Открытое акционерное общество в июне 2011 г. выдало поручительство по займу в сумме 500 000 руб. На 31 декабря 2011 г. вероятность неисполнения обязательства по возврату займа оценена в 80%. Акционерным обществом принято решение о дисконтировании величины резерва. Ставка дисконтирования принята на основе ставки рефинансирования – 8,25%. Сумма резерва на дату составления финансовой отчетности за 2011 год составит 461 894 руб. ( $500\,000 : (1 + 0,0825)$ ).

При погашении однородных оценочных обязательств, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени оценочные обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на прочие доходы организации).

Обоснованность признания и величина оценочного обязательства подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством. По результатам такой проверки сумма оценочного обязательства может быть:

- увеличена в установленном порядке, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение ее величины;
- уменьшена в установленном порядке при получении дополнительной информации, позволяющей сделать ее уточнение;
- остаться без изменения;
- списана полностью при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания оценочного обязательства.

В бухгалтерском балансе оценочные обязательства отражаются в пассиве в зависимости от предполагаемого срока исполнения оценочного обязательства. В настоящее время, в форме бухгалтерского баланса содержится статья «Резервы под условные обязательства», что не соответствует ПБУ 8/2010, принятого позже нормативного документа, регулирующего порядок составления отчетности в 2011г.[6]. При составлении финансовой отчетности организациям необходимо отражать долгосрочные и краткосрочные оценочные обязательства в соответствии с требованиями ПБУ 8/2010.

В финансовой отчетности по каждому признанному оценочному обязательству, в случае существенности раскрывается как минимум, следующая информация:

- величина оценочного обязательства в бухгалтерском балансе на начало



и конец отчетного периода;

- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная на счета затрат или кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания;
- 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 или величины оценочного обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, подлежащих осуществлению при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

В бухгалтерской отчетности по каждому условному обязательству раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;
- возможность возмещения расходов в результате встречных требований или требований к третьим лицам связанных с исполнением обязательства.

Если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация об оценочных обязательствах и условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам (например, оценочные обязательства в связи с выданными организацией гарантиями, судебными разбирательствами).

При возникновении оценочных обязательств и условных обязательств в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни, взаимосвязь между ними должна быть раскрыта.

В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах в объеме, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования

последствий лежащих в основе обязательств и фактов, организация может не раскрывать данную информацию. Необходимо лишь указать общий характер соответствующего оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива и причин, по которым более подробная информация не подлежит раскрытию.

#### **Список источников**

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 февраля 1992 г. № 89.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 56н.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010: утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. № 167н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002г. № 114н.

6. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2003г. № 67н.



---

# **PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS IN THE FINANCIAL REPORTING OF ORGANIZATIONS**

---

**Voronin Valeriy Pavlovich,**

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Chair of Economic Theory and International Business of Voronezh State University of Engineering Technologies; aoooovak@rambler.ru

The article considers the provision, terms of its recognition and reflection in the financial accounting and reporting. The order of the allowance for the estimated liability and the rules for disclosure of contingent assets and contingent liabilities are considered.

**Keywords:** provisions, contingent liabilities, contingent assets, provisions for the estimated liability, warranty.