

## ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И АКТИВЫ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОМПАНИЙ\*

Лилия Радиковна КОЗЛОВА

аспирантка кафедры статистики, учета и аудита,  
Санкт-Петербургский государственный университет (СПбГУ);  
ведущий экономист ООО «Балтийская Солодовенная Компания»,  
Санкт-Петербург, Российская Федерация  
lkr\_f27@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: отсутствует

### История статьи:

Reg. № 831/2017  
Получена 31.10.2017  
Получена в  
доработанном виде  
24.11.2017  
Одобрена 16.12.2017  
Доступна онлайн  
29.09.2020

УДК 657.1, 657.2  
JEL: M41

### Аннотация

**Предмет.** Проблемы обеспечения условий для стабильного развития компаний в условиях экономического кризиса, разработки инструментария для оценки устойчивости организаций к регулярно меняющимся условиям макроэкономической и микроэкономической среды, а также оценки факторов влияния на принятие управленческих и инвестиционных решений остаются в центре научных и практических исследований. В статье предпринимается попытка разработки рекомендаций по учету оценочных резервов, условных обязательств и условных активов в РСБУ и МСФО для компаний реального сектора экономики на основе исследования, проведенного по выборке, составленной на основе «Рейтинга 600 крупнейших компаний России по итогам 2015 года» («Эксперт РА»). Предметом исследования являются величины резервов, условных обязательств и активов, раскрываемых в финансовой отчетности компаний реального сектора экономики Российской Федерации, как факторов риска при принятии инвестиционных решений.

**Цели.** Улучшение качества данных финансовой отчетности российских компаний по РСБУ и МСФО в части представляемой информации об оценочных резервах, условных обязательствах и активах, а также совершенствование методов анализа соответствующих данных отчетности.

**Методология.** В исследовании применялся метод сравнительного анализа.

**Результаты.** Проведен сравнительный анализ существующих методов учета оценочных резервов, условных обязательств и условных активов по РСБУ, МСФО и ГААП: систематизированы характерные черты, выделена специфика систем учета. Проведено исследование значимости влияния данных об оценочных резервах, условных обязательствах и активах на оценку финансового результата компаний. Разработаны рекомендации по улучшению учета резервов, условных обязательств и условных активов в РСБУ и МСФО.

**Выводы.** Предложенные рекомендации по улучшению учета резервов, условных обязательств и условных активов способствуют повышению качества данных финансовой отчетности компаний финансового и реального секторов экономики, а также росту эффективности

**Ключевые слова:**  
резервы, условные

обязательства, условные принимаемых инвестиционных решений, основанных на данных фактивы финансовой отчетности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Козлова Л.Р. Оценочные резервы, условные обязательства и активы в корпоративной отчетности компаний // *Дайджест-Финансы*. – 2020. – Т. 25, № 3. – С. 308 – 332. <https://doi.org/10.24891/df.25.3.308>

Существенное повышение роли стратегического планирования в управленческом учете в современных условиях предопределяет активизацию инвестиционной деятельности менеджмента компаний и отдельных внешних инвесторов в подходах к выбору объектов инвестирования с точки зрения ретроспективного анализа финансовой отчетности компаний, основанной на транспарентных данных, с целью принятия наиболее благоприятных инвестиционных решений. Важнейшей составляющей динамичного развития любой экономической системы в современных условиях выступает стратегическое управление инвестиционной деятельностью.

Современные представления об инвестиционной привлекательности основываются на ретроспективном анализе финансовой отчетности объекта инвестирования и прогнозе его будущей деятельности. Восприятие данных величин пользователями регулярно изменяется. Анализ финансовой отчетности следует рассматривать не только как количественную оценку хозяйственной деятельности объекта исследования, но и как качественную характеристику положения дел, а значит и как возможность изменить развитие деятельности в целом. Речь идет о том, что не всегда для достижения цели инвесторам следует избегать рисков. Во многих случаях недостаточно выявить возможные риски и оценить их влияние на бизнес, более эффективным является рациональное поведение по учету данных величин: детальная качественная оценка в ходе анализа. В связи с этим возникает проблема выбора принятия инвестиционных решений на количественной или качественной оценке данных финансовой отчетности для отдельных компаний и экономики страны в целом.

В свете резко обострившихся экономических кризисов, в настоящее время особую актуальность приобретает задача детального анализа финансовой отчетности. В этом смысле особый интерес представляет анализ финансовой отчетности при принятии инвестиционных решений в разрезе оценочных резервов, условных обязательств и активов, который позволяет заинтересованным лицам дифференцировать и оценить возможные риски, связанные с будущими обязательствами объекта инвестирования, возникающими в результате событий,

<sup>\*</sup> Автор выражает благодарность и глубокую признательность д.э.н., профессору Санкт-Петербургского государственного университета Михаилу Львовичу ПЯТОВУ за вклад в личностное развитие, ценные советы и замечания при работе над данной статьей.

Статья подготовлена по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2018. Т. 21. № 1. С. 86–102. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.86>

произошедших в прошлом, что позволит пользователям сохранить и существенно укрепить собственный капитал, а также позиции на рынке.

Существуют различные направления исследований в данной области, но отсутствует закреплённая нормативно-правовыми актами детальная методика по учету оценочных резервов, условных обязательств и активов в РФ, что существенно затрудняет количественную и качественную оценку рассматриваемых величин заинтересованными лицами, а значит, инвесторам представляется сложным получить достаточное представление о возможных рисках, связанных с хозяйственной деятельностью объекта инвестирования. Эта проблема особенно характерна для крупных компаний.

Анализ финансовой отчетности включает в себя несколько аспектов, в том числе анализ основных статей баланса и расчетных величин, что позволяет детально охарактеризовать финансовое положение компании. Анализ контрарных регулирующих счетов является неотъемлемой частью анализа данных финансовой отчетности. Анализ данных финансовой отчетности посвящены исследования Я.В. Соколова [1], В.В. Ковалева, Вит.В. Ковалева [2, 3], М.Л. Пятова [4], Н.В. Генераловой, Н.А. Соколовой [5] и др.

Важнейшими субъектами анализа финансовой отчетности являются инвесторы. Несмотря на то, что финансовый анализ не дает точных ответов на все вопросы заинтересованных лиц, результаты такого рода анализа позволяют субъектам рассматриваемого процесса принимать подготовленные решения, основанные на оценке текущего положения дел компании и предыдущих результатах, а также на перспективах будущего развития. Существуют различные подходы к проведению анализа инвестиционной привлекательности, которые приведены в работах А. Дамодарана [6], С.В. Валдайцева [7], В.В. Шеремета, В.М. Павлюченко, В.Д. Шапиро [8], Д.А. Ендовицкого, В.А. Бабушкина, Н.А. Батуриной [9] и др.

Проблемы учета оценочных резервов, условных обязательств обсуждаются и в отечественной научной литературе: Т.Ю. Дружиловская [10], Т.И. Калачева [11], Н.А. Ухтеева [12], Е.Ю. Диркова [13], М.А. Штефан [14], И.В. Бардина [15], М.А. Штефан, О.А. Замотаева [16], О.А. Курбангалеева [17], О.В. Рожнова [18] и др.

Анализ порядка учета оценочных резервов, условных обязательств и активов в РСБУ, МСФО и ГААП позволил сделать вывод об отсутствии жесткой нормативной регламентации условных величин. При этом принципиальным является то, что внешние пользователи при принятии инвестиционных решений не могут опираться на отдельно указанные данные о рисках, обозначенные в примечаниях к бухгалтерской отчетности в произвольной форме, а должны оценивать всю рискованную ситуацию объекта инвестирования через анализ финансовой отчетности. В данной статье предложено расширить спектр раскрываемой информации по оценочным резервам, условным обязательствам и активам в рамках нормативно-правового регулирования процесса составления бухгалтерской отчетности на территории РФ. Такое расширение даст заинтересованным лицам дополнительную

основу разделить объекты риска и выбрать возможные стратегии поведения. При этом процесс составления бухгалтерской финансовой и бухгалтерской управленческой отчетности усложнится, однако полученные результаты будут иметь более широкую и актуальную область применения.

Таким образом, предложенные рекомендации по учету оценочных резервов, условных обязательств и условных активов на базе проведенного исследования позволят инвесторам более детально моделировать рисковую среду и определять состояние компании при реализации различных стратегий. Заинтересованные лица смогут определить такой объект инвестирования, который будет наилучшим образом соответствовать представлению инвесторов о соотношении получаемого положительного эффекта и риска, связанного с принятием решения.

Исследуем влияние оценочных величин на финансовый результат компаний. Для исследования значимости влияния данных об оценочных обязательствах, условных обязательствах и активах на оценку финансового результата организаций была взята выборка компаний согласно рейтингу компании «Эксперт РА»<sup>1</sup> «Рейтинг 600 крупнейших компаний России по итогам 2015 года»<sup>2</sup>, который за годы своего существования активно используется как внутренними, так и зарубежными пользователями. В период с 1995 г. по 2003 г. данный рейтинг рассматривал около 200 компаний и только из промышленного комплекса. С 2004 г. рейтинг был расширен и другими сферами деятельности до 400 компаний, а уже с 2005 г. рейтинг насчитывает 600 участников. Основной целью данного рейтинга является выявление крупнейших компаний РФ для анализа влияния крупного бизнеса на экономическое развитие страны, а также для определения его структуры и тенденций развития. Кроме того рейтинг содействует повышению прозрачности российской экономики, активизируя приток инвестиций и развитие партнерских отношений.

Среди рассматриваемых в рейтинге компаний в выборку вошли компании из реального сектора экономики согласно следующим критериям:

- «Рейтинг 600 крупнейших компаний России по итогам 2015 года» («Эксперт РА»);
- опубликованная финансовая отчетность по РСБУ и МСФО<sup>3</sup>;
- наличие аудиторских заключений финансовой отчетности по РСБУ и МСФО;
- наличие в финансовой отчетности оценочных резервов/условных обязательств/условных активов.

<sup>1</sup> АО «Эксперт РА» – одно из крупнейших рейтинговых агентств, действующих на территории РФ. Рейтинги АО «Эксперт РА» используются Центральным банком Российской Федерации, Банком развития и внешнеэкономической деятельности, Московской биржей, профессиональными ассоциациями и др.

<sup>2</sup> Рейтинг крупнейших компаний России по объему реализации продукции.  
URL: [https://raexpert.ru/rankingtable/top\\_companies/2016/main/](https://raexpert.ru/rankingtable/top_companies/2016/main/)

<sup>3</sup> Сайт Центра раскрытия корпоративной информации «Интерфакс». URL: <http://www.e-disclosure.ru/>

В *табл. 1* иллюстрируется структура компаний по секторам экономики, а в *табл. 2* – структура аудиторских компаний, проводящих аудит отчетности рассматриваемых организаций, составленной по РСБУ и МСФО.

Согласно данному исследованию крупнейшими игроками на рынке аудиторских услуг являются компании Большой четверки: АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит», ООО «Эрнст энд Янг», АО «КПМГ», ЗАО «Делойт и Туш СНГ». Указанные компании имеют большую долю рынка при аудите финансовой отчетности, составленной по МСФО (более 71,29%), чем при аудите бухгалтерской отчетности по РСБУ (41,58%). Стоит отметить, что согласно выборке АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» является крупнейшим игроком на рынке аудиторских услуг: РСБУ – 12,87%, МСФО – 20,79%. Также необходимо отметить тенденцию перехода бизнеса в вопросах аудита к компаниям Большой четверки от других участников рынка аудита в отношении отчетности, составленной по МСФО.

Результаты исследования значимости оценочных обязательств относительно общих обязательств организаций представлены в *табл. 3*.

Таким образом, 16,83% компаний в отчетности по РСБУ имеют долю оценочных обязательств в обязательствах более 5%, а по МСФО – 15,84% организаций. Менее 1% в РСБУ – 48,51%, в МСФО – 35,64%. От 1 до 5% в РСБУ – 34,65%, в МСФО – 48,51%. 93,07% предприятий в отчетности по РСБУ имеют долю оценочных обязательств менее 10%, а по МСФО – 94,06% компаний.

Далее была установлена значимость оценочных обязательств относительно пассивов компаний по РСБУ и МСФО (*табл. 4*).

Таким образом, 0,99% организаций в отчетности по РСБУ имеют долю оценочных обязательств в пассивах более 5%, а по МСФО – 2,97% компаний. Менее 1% в РСБУ – 73,27%, в МСФО – 57,43%. От 1 до 5% в РСБУ – 25,74%, в МСФО – 39,6%.

Следующим этапом была установлена значимость оценочных обязательств относительно финансового результата компаний по РСБУ и МСФО (*табл. 5*).

Таким образом, 62,38% компаний в отчетности по РСБУ имеют долю оценочных обязательств в чистой прибыли более 5%, а по МСФО – 68,32% организаций. Менее 1% в РСБУ – 15,84%, в МСФО – 9,90%. От 1 до 5% в РСБУ и МСФО – 21,78%.

Проведенный анализ показывает, что оценочные обязательства являются значимыми величинами в финансовой отчетности компаний относительно общих обязательств и финансового результата в отчетности по РСБУ и МСФО.

В *табл. 6* представлены компании из выборки, имеющие условные обязательства/активы, раскрытые в примечаниях к финансовой отчетности,

составленной по РСБУ и по МСФО. Критерии включения условных обязательств/активов в отчетность по МСФО более принципиальны, чем в РСБУ.

Результаты исследования показывают, что более 45% организаций с отчетностью по РСБУ и более 55% с отчетностью по МСФО имеют долю оценочных обязательств в чистой прибыли выше уровня существенности, составляющего 10%<sup>4</sup>, что свидетельствует о значимости рассматриваемых величин для пользователей. «В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО подчеркивается, что «существенность, скорее всего, показывает порог или точку отсчета и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной» [19].

Из анализа Кодекса РФ об административных нарушениях (статья 15.11), можно предположить, что существенность ошибки связана с понятием «грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету». «Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимается: занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета; искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов»<sup>5</sup>.

Согласно различным субъективным подходам, применяемым к определению критериев существенности, представляется сложным сделать однозначный вывод о значимости количественных данных оценочных величин относительно рассмотренных показателей финансовой отчетности. Однако качественная информация об оценочных и условных величинах необходима инвесторам для принятия корректных инвестиционных решений с целью минимизации рисков. Таким образом, происходит несоответствие количественных данных о резервах, представленных на основании субъективного мнения экспертов, и неколичественной информации об оценочных обязательствах, необходимой для принятия качественных инвестиционных решений. Так, например, «данные об обязательствах, вытекающих из заключенных организацией договоров, не начатых исполнением, не отражаются в ее бухгалтерской отчетности, что существенно сужает границы ее информативности» [4].

«Финансовая отчетность должна обеспечивать настоящих и потенциальных инвесторов, кредиторов, а также других пользователей информации, полезной для принятия ими обоснованных инвестиционных, кредитных и других подобных решений» [20]. Таким образом, достоверность и надежность финансовой информации, которая раскрывается в бухгалтерской отчетности, определяет качество принятых инвестиционных и управленческих решений по данной отчетности. Однако на практике, нередко данные финансовой отчетности

<sup>4</sup> КоАП РФ Статья 15.11. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (в ред. Федерального закона от 30.03.2016 № 77-ФЗ).

<sup>5</sup> КоАП РФ Статья 15.11. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (в ред. Федерального закона от 30.03.2016 № 77-ФЗ).

искажаются, снижается уровень транспарентности, а значит, речь идет о принятии рискованных решений. Отраженная проблема давно обсуждается ведущими экономистами и бухгалтерами, так, например, она детально исследовалась в трудах известного профессора учетной мысли И.Ф. Шера<sup>6</sup>.

Одно из основных требований ведения бухгалтерского учета – «осмотрительность»<sup>7</sup>, выступает основанием к формированию резервов, условных обязательств и активов в бухгалтерском учете. Кроме того, формирование оценочных резервов тесно связано с понятием «справедливая стоимость»<sup>8</sup> из МСФО, что указывает на большую вероятность признания в бухгалтерском учете расходов/обязательств, чем возможность доходов и активов.

МСФО (IAS) 37<sup>9</sup>, ПБУ 8/2010<sup>10</sup>, US-GAAP ASC 450<sup>11</sup> и US-GAAP ASC 460<sup>12</sup> определяют порядок признания, оценки, требования к раскрытию информации о резервах, условных обязательствах и активах в финансовой отчетности, а также порядок бухгалтерского учета.

Резервы (оценочные обязательства) представляют собой обязательства организации с неопределенной величиной или с неопределенным временем исполнения, которые при соблюдении трех критериев признания признаются в финансовой отчетности:

- организация имеет существующее на отчетную дату юридическое или конклюдентное (фактическое, традиционное) обязательство по передаче экономических выгод, возникшее в связи с прошлыми событиями;
- вероятно, что погашение данного обязательства приведет к оттоку ресурсов, содержащих в себе экономические выгоды;
- сумма обязательства может быть надежно оценена (п. 14 МСФО (IAS) 37, п. 5 ПБУ 8/2010).

К первому критерию признания относятся условия обременительных договоров, нормы законодательства и судебные решения в случае юридического обязательства, а также сложившаяся деятельность компании, учетная политика, стратегические и

<sup>6</sup> Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / 2-е изд., пер. с нем., под ред. Н.С. Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1925.

<sup>7</sup> Пятов М.Л., Смирнова И.А. МСФО: качественные характеристики финансовой отчетности. URL: <https://buh.ru/articles/documents/14074/>

<sup>8</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н) (ред. от 17.12.2014).

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017).

<sup>10</sup> Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

<sup>11</sup> U.S. GAAP ASC 450 Contingencies: ред. от 15.12.2016.

<sup>12</sup> U.S. GAAP ASC 460 Guarantees: ред. от 15.12.2016.

текущие заявления руководства компании, опубликованная политика компании и прочие заявления, демонстрирующие пользователям намерение компании взять на себя то или иное обязательство.

Вторым критерием признания является объективно подтвержденная вероятность возникновения обязательства (то есть вероятность оттока ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды). Если вероятность оценивается как незначительная, то резерв не создается, а информация о данном обязательстве указывается в примечаниях. Однако стоит учитывать, что если компания имеет ряд аналогичных незначительных обязательств, на которые в отдельном порядке не должен быть создан резерв, тогда такие обязательства рассматриваются и оцениваются всем классом.

Третьим критерием признания является надежность оценки резерва. Авторы М.А. Штефан и О.А. Замотаева отмечают, что «оценка резервов в соответствии с международными стандартами производится на основе профессионального суждения руководства организации, дополненная опытом действий в аналогичных ситуациях или отчетами независимых экспертов» [16].

Необходимо отметить, что в соответствие с п. 42 МСФО (IAS) 37 для достижения наилучшей оценки величины резерва (оценочного обязательства) необходимо учитывать риски и неопределенность как внешние, так и внутренние, которые могут повлиять на деятельность компании, придерживаясь принципа осмотрительности. Согласно п. 19 ПБУ 8/2010 при определении наилучшей оценки оценочного обязательства в расчет принимаются: события после отчетной даты (ПБУ 7/98), риски и неопределенность, а также будущие события при высокой вероятности наступления и влияния на величину оценочного обязательства.

При оценке значений резервов (оценочных обязательств) учитываются не все возможные факторы. Не учитываются расходы по налогу на прибыль, доходы и расходы от выбытия активов, а также суммы возмещений третьим лицам.

«Условное обязательство является резервом (оценочным обязательством), у которого не выполняется хотя бы один из критериев признания, рассмотренных ранее» [16]. В соответствии с п. 10 МСФО (IAS) 37 и п. 9 ПБУ 8/2010 под условным обязательством понимаются:

- возможные обязательства, являющиеся следствием событий, произошедших в прошлом, наличие которых будет обосновано только после наступления будущего события, возникновение которого неопределенно и не полностью контролируемо компанией;
- существующие обязательства, возникшие в результате прошлых событий, не признаваемые в связи с невозможностью их надежно оценить или незначительной вероятностью выбытия экономических ресурсов.



Условные активы являются возможными активами, исходящими из прошлых событий, однако существование которых подтверждается только неопределенным будущим событием, которое не контролируется компанией (п. 13 ПБУ 8/2010, п. 10 МСФО (IAS) 37).

Условные активы признаются в финансовой отчетности лишь в том случае, если приток экономических выгод фактически предопределен и является высоко вероятным.

Рассматривая регулирование признания резервов в международных стандартах финансовой отчетности, особое внимание необходимо уделить таким понятиям как «прошлое событие», «будущий отток экономических выгод (ресурсов)» и «имеющееся обязательство (обязанность)», так как финансовая отчетность ретроспективно отражает финансовое положение компании на конец рассматриваемого отчетного периода и не отражает возможное состояние компании в будущем. В связи с этим резервы не могут быть признаны в отношении затрат, которые в будущем придется понести для обеспечения деятельности.

Резервы (IAS 37) существенно отличаются от других обязательств, несмотря на то, что часто оценочные обязательства не представляются отдельно, а учитываются в составе других категорий, таких как дебиторская и кредиторская задолженность. Резерв должен признаваться только в тех случаях, в которых: у предприятия есть юридическое<sup>15</sup> или конклюдентное<sup>14</sup> обязательство в результате прошлого события; урегулирование обязательства вероятно потребует выбытия ресурсов, соответственно – снижения экономических выгод; представляется возможным провести надежную оценку величины рассматриваемого обязательства. Однако стоит учитывать, что в редких случаях в финансовой отчетности может быть отражено обязательство, которое не признано как условное обязательство в связи с невозможностью получить надежную оценку.

В широком смысле резервы – это условные величины. Их сущность заключается в неопределенности срока и величины. Рассматриваемая условность выражается в невозможности признать актив или обязательство, так как их наличие будет обусловлено будущим событием, которое не определено компанией и не подконтрольно ей. Так как условные обязательства и активы не признаются в финансовой отчетности, то в примечаниях раскрывается краткая информация: расчетная оценка влияния на финансовый результат, признаки неопределенности величины и сроков выбытия ресурсов и возможность возмещения.

---

<sup>15</sup> Юридическое обязательство (IAS 37) – «проистекает из прямо определенных и подразумеваемых условий договора, законодательства иных правовых норм».

<sup>14</sup> Конклюдентное обязательство (IAS 37) – «обусловленное сложившейся практикой, возникает в результате действий компании, продемонстрировавших сторонним организациям, что последняя берет на себя определенные обязательства (сложившаяся практика, опубликованная учетная политика или конкретное текущее заявление), а также в результате действий, вследствие которых у других сторон возникли обоснованные ожидания об исполнении принятой компанией обязанности».

Таким образом, широкое определение к резерву в МСФО связано с преобладанием экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их юридической формой, то есть «имеющееся обязательство» является более полным определением, чем «юридическая обязанность», которая выступает в виде следствия требований, вытекающих из условий договора или законодательства.

В п. 2 части I ПБУ 8/2010 «не применяется в отношении оценочных резервов»<sup>15</sup>. Таким образом, если IAS 37 трактует резерв как обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины, то есть оценочное обязательство, условное обязательство или условный актив, то ПБУ 8/2010 вообще не применяется в отношении резервов. Кроме того в п. 4 части II ПБУ 8/2010 оценочное обязательство определяется как «обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения»<sup>16</sup>, что полностью соответствует формальной трактовке резерва в п. 10 МСФО (IAS) 37.

Стоит обратить внимание на то, что в ПБУ 8/2010 под оценочным обязательством подразумевается понятие идентичное резерву в МСФО (IAS) 37, однако ПБУ 8/2010 не применяется для оценочных резервов. Отметим также, что само определение «оценочного резерва» в терминологии РСБУ отсутствует, а «условный актив» буквально дублирует МСФО. Отражение оценочного обязательства происходит на счете 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»<sup>17</sup>. К данному счету относятся: резервы на оплату отпусков, выплату вознаграждений за выслугу лет, ремонт основных средств, сезонные затраты (на маркетинговый год), природоохранные мероприятия, гарантийное обслуживание и прочее. Аналогично МСФО условные обязательства и условные активы по п. 13 части II ПБУ 8/2010 не признаются в бухгалтерском учете.

Согласно п. 3 части I ПБУ 8/2010 фактически не регламентирует использование оценочных обязательств, условных обязательств и активов для компаний, применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, в том числе предоставляющих упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, так как носят скорее рекомендательный характер. В связи с чем возникает проблема прозрачности отчетных данных. По мнению Т.Г. Арбатской, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможно соотносить с категорией абсолютной истины как бесспорного, априорного, твердо обоснованного и доказательного знания [20].

<sup>15</sup> Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> Приказ Минсельхоза РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению», Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» от 13.06.2001 № 654.

Таким образом, ПБУ 8/2010 и МСФО (IAS) 37 предлагают общий подход к определению физического смысла условных обязательств/активов, однако IAS 37 трактует рассматриваемое понятие несколько шире.

Стандарт ГААП ASC 450<sup>18</sup> устанавливает основные требования к учету и раскрытию информации об убытках и доходах по резервам, условным активам и обязательствам. Оценочный убыток от потери по условным обязательствам признается, если существует вероятность того, что актив был обесценен или обязательства были понесены на отчетную дату, а сумма убытка может быть корректно оценена. Убытки по условным обязательствам, которые не удовлетворяют указанным критериям признания, вероятно должны быть раскрыты в финансовой отчетности, в то время как доходы по условным обязательствам обычно не отражаются в финансовой отчетности, так как это будет признавать доходы до того, как они реализуются.

Согласно ОПБУ США и МСФО ASC 450 и IAS 37 соответственно являются основными источниками предписаний к учету на случай возникновения резервов, условных активов и обязательств. В табл. 7 приведены отличия ASC 450 и IAS 37, не учитывая различия между ОПБУ США и МСФО в отношении учета вопросов, рассматриваемых в других разделах учета.

Раскрытие резервов включает в себя следующую информацию: общую характеристику и ожидаемые сроки выбытия/ожидаемого возмещения экономических ресурсов, указание на неопределенность величин и сроков выбытия, балансовую стоимость обязательства в динамике, использованные и неиспользованные суммы резерва, а также приращение существующих резервов, в том числе дисконтированной суммы с результатом изменений. Учет оценочных обязательств по РСБУ происходит по статье «Оценочные обязательства» в IV разделе баланса «Долгосрочные обязательства» (код строки в балансе 1430), а также по статье «Оценочные обязательства» в V разделе баланса «Краткосрочные обязательства» (код строки в балансе 1540). В примечаниях к бухгалтерской отчетности по РСБУ компании имеют право отражать информацию об оценочных обязательствах, но согласно стандартам не обязаны раскрывать в примечаниях структуру резервов. Например, в годовой финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2015 г. по РСБУ оценочные обязательства сроком погашения до 1 года в размере 106 404 836 тыс. руб. раскрываются в V разделе баланса «Краткосрочные обязательства» (код строки в балансе 1540). В примечании 19 «Оценочные и условные обязательства» к отчетности раскрывается информация о резервах по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды в связи с использованием недрами, о пенсионных обязательствах и об оценочных обязательствах в отношении корректировок цен на газ (97 154 243 тыс. руб. на 31.12.2015). ПАО «Газпром» как собственник основных средств не отражает количественную оценку резервов по ликвидации, так как большинство объектов собственных средств передано им по договору аренды недропользователям. «В

<sup>18</sup> U.S. GAAP ASC 450 Contingencies: ред. от 15.12.2016.

связи с тем, что порядок отражения на счетах бухгалтерского учета начисления пенсионных обязательств действующими нормативными актами не предусмотрен, расчеты величины как обязательств, так и активов пенсионного плана возможны только по Группе Газпром в целом и приводятся в пояснениях к консолидированной отчетности Группы Газпром, подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности»<sup>19</sup>.

Что касается МСФО, то компании в произвольной интерпретации указывают оценочные обязательства в разделах «Краткосрочные обязательства» и «Долгосрочные обязательства», и также не обязаны раскрывать структуру оценочных обязательств. В консолидированной финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2015 год резервы предстоящих расходов и платежей (435 438 млн руб.), в том числе обязательства по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды (160 648 млн руб.), пенсионные обязательства (233 077 млн руб.), прочие обязательства (41 713 млн руб.) раскрыты в консолидированном бухгалтерском балансе, в разделе «Обязательства и капитал», в строке «Резервы предстоящих расходов и платежей», а также в примечании 24 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Краткосрочные оценочные обязательства отражены в строке баланса «Кредиторская задолженность и начисленные обязательства» (1 298 006 млн руб.) наряду с прочей кредиторской задолженностью. В примечании 18 «Кредиторская задолженность и начисленные обязательства» можно найти более детальную информацию о краткосрочных резервах: резерв предстоящих платежей в отношении финансовых гарантий (61 404 млн руб.), прочая кредиторская задолженность (266 265 млн руб.), однако лишь в пояснении к примечаниям к консолидированной финансовой отчетности становится ясно, что к данным категориям относятся финансовые поручительства и обязательства, связанные с возможными корректировками цен на газ, соответственно.

Раскрытие условных обязательств и условных активов напрямую зависит от вероятности выбытия экономических ресурсов и получения экономических выгод компанией в будущем в результате событий, произошедших в прошлом. В примечаниях к отчетности по РСБУ и МСФО раскрывается расчетная оценка влияния оценочных величин на финансовый результат, указание на неопределенность сумм и величин вероятного выбытия ресурсов или возможных возмещений рассматриваемых величин. Например, раскрытию подлежат судебные иски, приток или отток экономических ресурсов которых зависит от наступления будущего события, возникновение которого неопределенно и не полностью контролируемо компанией. Кроме того, стоит учесть тот факт, что условные обязательства и активы, которые являются незначительными по своей природе, следует проверить на имеющиеся у организации близкие по характеру прочие условные обязательства/активы. В таком случае в примечаниях раскрывается сумма вида резервов. Классическим примером отражения группы резервов является

<sup>19</sup> Финансовый отчет ПАО «Газпром» за 2015 год (стр. 75).

URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/26/228235/gazprom-financial-report-2015-ru.pdf>

представление в отчетности информации о гарантийных обязательствах по различным видам товаров. В финансовой отчетности ПАО «Газпром» за 2015 г. в примечании 19 «Оценочные и условные обязательства» раскрыт ряд гарантий и поручительств в обеспечение обязательств на 393 714 494 тыс. руб. Описание структуры условных обязательств представлено в порядке увеличения их сумм, однако пользователям было бы удобнее использовать для анализа обратный порядок. Также представлена информация о процедурах правового характера и налогообложении. В консолидированной финансовой отчетности в приложении 36 «Контрактные и условные обязательства» раскрыты финансовые поручительства на сумму 107 351 млн руб., информация об обязательствах по капитальным затратам и по операционной аренде, по поставкам газа, а суть текущих судебных исков и обязательств, связанных с налогообложением, раскрывается в приложении 37 «Операционные риски».

Если в бухгалтерской отчетности невозможно отразить ту или иную информацию об условных величинах по причине неосуществимости с практической точки зрения, необходимо указать данный факт в примечаниях. Например, «на данный момент еще не сложилась практика применения новых правил, в силу этого последствия любых споров с налоговыми органами в отношении примененных цен не могут быть надежно оценены, однако они могут оказать существенное влияние на финансовые результаты и деятельность Общества»<sup>20</sup>.

Стоит отметить, что организации могут не раскрывать оценочные и условные величины в исключительных обстоятельствах, при которых факт раскрытия может причинить серьезный урон компании в ходе судебных разбирательств на предмет оценочных и условных величин, в таком случае следует дать общую характеристику спору.

Таким образом, проведенное исследование по оценке резервов, условных обязательств и активов, позволило сделать вывод о значимости влияния данных об оценочных резервах, условных обязательствах и активах на оценку финансового результата компаний, а также выявить несколько аспектов учета оценочных и условных величин по РСБУ и МСФО.

Во-первых, при принятии инвестиционных решений необходимо обращать внимание не только на количественные показатели финансовой отчетности, но и на качественные. В примечаниях к бухгалтерской отчетности по РСБУ и МСФО компании имеют право отражать информацию о резервах в произвольной интерпретации, однако согласно стандартам ПБУ 8/2010 и IAS 37 соответственно организации не обязаны раскрывать в примечаниях структуру резервов, что усложняет анализ инвестиционной привлекательности объекта инвестирования.

Во-вторых, в отчетности по МСФО в структуре пассивов не представляется возможным выявить оценочные обязательства, не обращаясь к примечаниям

<sup>20</sup> Финансовый отчет ПАО «Газпром» за 2015 год (стр. 80).

URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/26/228235/gazprom-financial-report-2015-ru.pdf>

корпоративной финансовой отчетности, если эта информация раскрыта в примечаниях. Данный аспект показывает возможность достаточно гибкого отражения статей баланса согласно МСФО, в отличие от РСБУ.

В-третьих, в примечаниях к отчетности, составленной по РСБУ и МСФО, раскрывается информация об условных активах и обязательствах в недостаточном для инвестиционного анализа объеме. Если существует минимальный риск наступления какого-либо события, которое может привести к формированию условного обязательства или условного актива, то компания не раскрывает данную информацию об условных обязательствах и условных активах, в то время как инвесторам необходимо оценить реальную картину не только экономического, но и социального положения дел компании. Как отмечает Вит.В. Ковалев, «бухгалтерские данные по определению не могут быть равнодоступными» [3].

В-четвертых, согласно стандартам компании не обязаны раскрывать способ расчета оценочных и условных величин, однако данная информация необходима пользователям для оценки рисковой среды.

В связи с рассмотренными аспектами учета резервов, условных обязательств и активов были предложены следующие рекомендации по улучшению качества данных финансовой отчетности российских компаний по РСБУ и МСФО в части представляемой информации об оценочных обязательствах, условных обязательствах и активах.

1. Инвесторам было бы полезно иметь детальное представление о резервах компании. Этот факт обуславливает необходимость раскрытия структуры оценочных обязательств в примечаниях к финансовой отчетности как по РСБУ, так и по МСФО. Речь идет о разграничении резервов по группам, выделении оценочных обязательств, связанных с социальной стороной деятельности компаний. Отдельное внимание стоит уделять резервам, имеющим отношение к реструктуризации организаций из промышленного сектора экономики. Кроме того в последнее время особый интерес представляет человеческий капитал в разрезе оценочных и условных величин, раскрытых в отчетности.
2. Представляется актуальным выделить резервы в отдельную статью в структуре пассивов консолидированной финансовой отчетности для повышения прозрачности отчетности. Гибкое отражение статей баланса согласно МСФО позволяет отражать резервы в составе краткосрочной/долгосрочной кредиторской задолженности в зависимости от сроков исполнения рассматриваемых обязательств, что усложняет для пользователей финансовый анализ. Раскрытие информации об оценочных обязательствах в МСФО строго не регламентировано, в связи с чем затрудняется процесс анализа финансового положения объекта инвестирования, опираясь на финансовую отчетность, составленную по МСФО. Например, коэффициенты, в расчете которых за базу берется кредиторская задолженность, могут быть некорректно истолкованы пользователями, так как стандарты МСФО не запрещают раскрытие оценочных обязательств в составе

кредиторской задолженности, что усложняет процесс принятия инвестиционных решений.

3. Рекомендуется отражать в отчетности все возможные угрозы и выгоды, которые могут возникнуть у компаний, в произвольной интерпретации в примечаниях к отчетности по РСБУ и МСФО. Речь идет не только о качественной, но и о количественной оценке. Должны быть раскрыты суммы и суть всех судебных исков, а также оценка вероятности наступления событий, если существует возможность оценки вероятности наступления данных событий, вне зависимости от того, считают ли внутренние эксперты данные факты существенными или нет. Например, крупная международная компания приобрела площадку для строительства нового офиса в историческом центре города, однако общественность выступила категорически против застройки бизнес-центра, настаивая на возведении объекта социально-культурного назначения (парка). Данная ситуация вызвала огромный общественный резонанс, правозащитники подали иск против застройки, призывая руководство действовать согласно политике компании в области охраны окружающей среды и культурного наследия. Эксперты организации провели оценку рассматриваемого иска и пришли к выводу, что отрицательный для компании исход дела маловероятен, а затраты на судебное разбирательство незначительны. Таким образом, информация о данном иске не была раскрыта в приложениях к финансовой отчетности компании, однако инвесторам компании весьма интересна позиция руководства по поводу социальной ответственности организации, в том числе поддержке экологических проектов, а также культуры и искусства. В данном случае инвесторам было бы полезно увидеть информацию описательного характера, а также оценку, если она возможна, по данному иску, так как данная ситуация может напрямую повлиять на репутацию компании.
4. Следует отражать порядок расчета размера оценочных обязательств, ставки дисконтирования, используемой при расчете долгосрочных (более 12 месяцев) оценочных обязательств или при расчете оценочных обязательств, имеющих высокий валютный риск. ПБУ 8/2010 не определяет конкретный порядок расчета размера оценочного обязательства. Данная оценка производится на основе опыта агентов, признающих хозяйственные операции, фиксируя правила в учетной политике, а также с помощью независимых экспертов. Кроме того, компаниям, которые не обязаны признавать оценочные обязательства согласно ПБУ 8/2010, также было бы полезно отражать данный факт в учетной политике и в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

**Таблица 1****Структура компаний по секторам экономики, составивших выборку****Table 1****Company structure by sector of economy in the sampling**

<b>Сектор экономики</b>	<b>Доля в выборке</b>
Нефтяная и нефтегазовая промышленность	5,5%
Транспорт	1,15%
Розничная торговля	6,02%
Электроэнергетика	6,32%
Телекоммуникации и связь	5,71%
Многоотраслевые холдинги	6,35%
Цветная металлургия	4,87%
Черная металлургия	6,53%
Химическая и нефтехимическая промышленность	4,74%
Машиностроение	4,92%
Промышленность драгоценных металлов и алмазов	5,98%
Оптовая торговля	6,76%
Инжиниринг, промышленно-инфраструктурное строительство	5,63%
Строительство	5,19%
Пищевая промышленность	4,93%
Сервисные компании	5,04%
Фармацевтическая промышленность	5,97%
Энергосбытовая деятельность	3,41%
Угольная промышленность	4,96%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки*Source:* Authoring, based on the sampling**Таблица 2****Структура аудиторских компаний, проводящих аудит отчетности, составленной по РСБУ и МСФО****Table 2****Structure of audit firms conducting the financial audit of RAS and IFRS financial statements**

<b>Аудиторская компания</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по РСБУ из выборки</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по МСФО из выборки</b>
АО «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит»	12,87%	20,79%
ООО «Эрнст энд Янг»	11,88%	18,81%
АО «КПМГ»	10,89%	21,78%
ЗАО «Делойт и Туш СНГ»	5,94%	9,9%
ООО «ФБК»	5,94%	0%
ООО «Росэкспертиза»	4,95%	0%
ООО «РСМ РУСЬ»	3,96%	3,96%
ЗАО «ЭНЕРДЖИ КОНСАЛТИНГ/Аудит»	2,97%	0%
ЗАО «Эйч Эл Би Внешаудит»	2,97%	2,97%
Прочие аудиторы с долей более 1% и менее 2%	9,9%	1,98%
Прочие аудиторы с долей менее 1%	27,72%	19,8%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки*Source:* Authoring, based on the sampling



**Таблица 3****Значимость оценочных обязательств относительно краткосрочных и долгосрочных обязательств компаний в отчетности по РСБУ и МСФО****Table 3****Significance of contingent liabilities relating to short-term and long-term liabilities of companies in financial statements prepared under RAS and IFRS**

Критерий	Доля компаний с отчетностью по РСБУ из выборки	Доля компаний с отчетностью по МСФО из выборки
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании менее 1%	48,51%	35,64%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании от 1% до 5%	34,65%	48,51%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании от 5% до 10%	9,9%	9,9%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании от 10% до 20%	0,99%	3,96%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании от 20% до 40%	1,98%	1,98%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании от 40% до 60%	1,98%	0%
Доля оценочных обязательств в общих обязательствах компании более 60%	1,98%	0%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки

*Source:* Authoring, based on the sampling

**Таблица 4****Значимость оценочных обязательств относительно пассивов компаний в отчетности по РСБУ и МСФО****Table 4****Significance of contingent liabilities relating to liabilities of companies in financial statements prepared under RAS and IFRS**

Критерий	Доля компаний с отчетностью по РСБУ из выборки	Доля компаний с отчетностью по МСФО из выборки
Доля оценочных обязательств в пассивах компании менее 1%	73,27%	57,43%
Доля оценочных обязательств в пассивах компании от 1% до 5%	25,74%	39,6%
Доля оценочных обязательств в пассивах компании от 5% до 10%	0,99%	1,98%
Доля оценочных обязательств в пассивах компании от 10% до 20%	0%	0,99%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки

*Source:* Authoring, based on the sampling

**Таблица 5**

**Значимость оценочных обязательств относительно финансового результата компаний в отчетности по РСБУ и МСФО**

**Table 5**

**Significance of contingent liabilities relating to financial results of companies in financial statements prepared under RAS and IFRS**

<b>Критерий</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по РСБУ из выборки</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по МСФО из выборки</b>
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании менее 1%	15,84%	9,9%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании от 1% до 5%	21,78%	21,78%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании от 5% до 10%	15,84%	10,89%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании от 10% до 20%	14,85%	14,85%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании от 20% до 40%	13,86%	13,86%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании от 40% до 60%	3,96%	8,91%
Доля оценочных обязательств в чистой прибыли компании более 60%	13,86%	19,8%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки

*Source:* Authoring, based on the sampling

**Таблица 6**

**Компании, имеющие условные обязательства/активы в примечаниях к финансовой отчетности по РСБУ и МСФО**

**Table 6**

**Companies with contingent liabilities / contingent assets in the Notes to financial statements prepared under RAS and IFRS**

<b>Категория</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по РСБУ из выборки</b>	<b>Доля компаний с отчетностью по МСФО из выборки</b>
Условные обязательства	5,94%	1,98%
Условные активы	32,67%	21,78%

*Источник:* авторская разработка на основе выборки

*Source:* Authoring, based on the sampling

**Таблица 7****Сравнение US-GAAP ASC 450 и IFRS (IAS) 37 в части резервов, условных активов/обязательств****Table 7****U.S. GAAP ASC 450 vs IFRS (IAS) 37 to the extent of provisions, contingent assets and contingent liabilities**

<b>Объект сравнения</b>	<b>US-GAAP ASC 450</b>	<b>IFRS (IAS) 37</b>
Применение	ASC 450 применяется к обесцениванию активов	IAS 37 не применяется к обесцениванию активов
Терминология	Три категории: <ul style="list-style-type: none"> <li>возможные (оцененные) убытки (потери выгод) по обязательствам (признается в качестве оценочного обязательства);</li> <li>непредвиденный убыток (потеря выгоды), который не признается в качестве обязательства;</li> <li>условная выгода</li> </ul>	Три категории: <ul style="list-style-type: none"> <li>резерв;</li> <li>условное обязательство;</li> <li>условный актив</li> </ul>
Признание условных обязательств/активов/резервов	Условия начисления убытка: <ul style="list-style-type: none"> <li>возможность обесценивания актива;</li> <li>возможность признания обязательства (юридически). «Возможность» определяется как вероятность, что является более высоким порогом, чем «более вероятно, чем нет»</li> </ul>	Одним из условий для признания условных активов/обязательств является то, что существует возможность будущего оттока ресурсов (потери экономических выгод), которая потребует для погашения обязательств. «Возможность» определяется как «более вероятно, чем нет»
Измерение условных потерь/резервов – диапазон оценок	Если из диапазона оценок никакая из оценок не является наиболее вероятной, то для измерения величины условного обязательства используется минимальная оценка из диапазона	Если из диапазона оценок никакая из оценок не является наиболее вероятной, то для измерения величины условного обязательства используется средняя оценка из диапазона
Измерение условных потерь/резервов – дисконтирование	Дисконтирование разрешается только тогда, когда сроки соответствующих денежных потоков фиксируются или надежно определены	Дисконтирование требуется, если эффект дисконтирования является существенным
Восстановление условных потерь (возмещение расходов)	Увеличение условных обязательств (учет риска), связанных с восстановлением условных убытков признается, когда восстановление считается вероятным	Ожидаемое возмещение другими сторонами признается только тогда, когда практически не возникает сомнений, что возмещение будет получено
Обременительные контракты	Убытки по подтвержденным обременительным договорам, как правило, не признаются	Если предприятие имеет обременительный контракт, (например, операционная аренда), то текущие обязательства по договору должны быть признаны в качестве задолженности
Раскрытие значимой (существенной) информации	Освобождение от раскрытия существенной информации, которая в том числе может нанести ущерб компании, не допускается	В очень редких случаях, если раскрытие определенной информации может нанести ущерб позициям компании в споре с другими сторонами, эта информация не должна быть раскрыта. Тем не менее,

компания должна раскрыть  
информацию о характере спора,  
а также причины не раскрытия

*Источник:* авторская разработка на основе U.S. GAAP ASC 450, IFRS (IAS) 37

*Source:* Authoring, based on U.S. GAAP ASC 450, IFRS (IAS) 37

### Список литературы

1. Соколов Я.В. Парадигмы статистической науки // Вестник СПбГУ. Экономика. 2009. № 3. С. 56–67.
2. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Бухгалтерская прибыль: управленческий аспект // Вестник СПбГУ. Финансовый менеджмент. 2005. № 4. С. 7–32.
3. Ковалев Вит.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение // Вестник СПбГУ. Экономика. 2012. № 2. С. 107–116.
4. Пятов М.Л. Обязательства и их отражение в бухгалтерском учете // Финансы и бизнес. 2009. № 1. С. 118–128.
5. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Вариативность интерпретации бухгалтерской информации // Вестник СПбГУ. Экономика. 2012. № 1. С. 175–181.
6. Damodaran A. Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset. John Wiley & Sons, Inc., 3rd edition, 2012, 992 p.
7. Валдайцев С.В. Оценка бизнеса и управление стоимостью предприятия. М.: ЮНИТИ, 2001. 720 с.
8. Шеремет В.В., Павлюченко В.М., Шапиро В.Д. и др. Управление инвестициями: в 2-х т. Т. 1. М.: Высшая школа, 1998. 416 с.
9. Ендовицкий Д.А., Бабушкин В.А., Батурина Н.А. и др. Анализ инвестиционной привлекательности организации: монография. М.: КноРус, 2010. 374 с.
10. Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 21. С. 2–18.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenochnye-obyazatelstva-i-rezervy-traktovka-i-problemy-ucheta-v-sistemah-rossiyskih-i-mezhdunarodnyh-standartov>
11. Калачева Т.И. Оценочные значения в бухгалтерском учете // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 2-1. С. 217–223.

12. *Ухтеева Н.А.* Особенности применения МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 10. С. 25–31. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-primeneniya-msfo-37-otsenochnye-obyazatelstva-uslovnyye-obyazatelstva-i-uslovnyye-aktivy>
13. *Диркова Е.Ю.* Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): особенности применения и связь с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. С. 47–54.
14. *Штефан М.А.* Планирование аудита оценочных обязательств в соответствии с международными стандартами // Вестник финансового университета. 2017. № 3. С. 202–215.
15. *Бардина И.В.* Учет оценочных резервов и их проверка в ходе аудита // Вестник университета (Государственный университет управления). 2012. № 3. С. 44–49.
16. *Штефан М.А., Замотаева О.А.* Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 31. С. 2–15. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rezervy-uslovnyye-obyazatelstva-i-uslovnyye-aktivy-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-i-mezhdunarodnymi-standartami-priznanie-otsenka>
17. *Курбангалеева О.А.* Обязательные и просто удобные резервы в бухгалтерском и налоговом учете. М.: Акцион-Медиа, 2012. 132 с.
18. *Рожнова О.В., Игумнов В.М.* Методические аспекты формирования прозрачной финансовой отчетности организации // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. 2013. Т. 5. № 1. С. 176–180.
19. *Безбородова Т.И.* Раскрытие существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26. С. 8–13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/raskrytie-suschestvennoy-informatsii-v-buhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti>
20. *Арбатская Т.Г.* К вопросу о сущности категории «Достоверность» // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 8. С. 17–32. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-suschnosti-kategorii-dostovernost>
21. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS IN GROUP REPORTING OF COMPANIES

Liliya R. KOZLOVA

Saint-Petersburg State University (SPbSU),  
St. Petersburg, Russian Federation  
lkr\_f27@mail.ru  
ORCID: not available

### Article history:

Article No. 831/2017  
Received 31 October 2017  
Received in revised form  
24 November 2017  
Accepted 16 Dec 2017  
Available online  
29 September 2020

**JEL classification:** M41

**Keywords:** provisions,  
contingent liabilities,  
contingent assets

### Abstract

**Subject.** The article makes an attempt to develop recommendations for provisions, contingent liabilities and conditional assets accounting under RAS and IFRS for companies operating in the real economy, based on the survey conducted using the sampling of Top 600 largest Russian companies at year-end 2015 by Expert RA.

**Objectives.** The aim of the study is to improve the quality of financial statements of Russian companies prepared under RAS and IFRS to the extent of provisions, conditional liabilities, contingent assets, and to perfect methods of relevant reporting data analysis.

**Methods.** In the research, I applied the method of comparative analysis.

**Results.** The paper presents a comparative analysis of the existing accounting methods for provisions, contingent liabilities and contingent assets under RAS, IFRS and GAAP, namely, systematizes the characteristic features and highlights the specifics of accounting systems. I examined the impact of data on provisions, contingent liabilities and contingent assets on evaluation of financial result of companies and developed recommendations to improve accounting treatment of provisions, contingent liabilities and contingent assets under RAS and IFRS.

**Conclusions.** The offered recommendations may enhance the quality of financial statements of companies operating in financial and real sectors of the economy, as well as the effectiveness of investment decisions based on financial statement data.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Kozlova L.R. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets in Group Reporting of Companies. *Digest Finance*, 2020, vol. 25, iss. 3, pp. 308–332.  
<https://doi.org/10.24891/df.25.3.308>

### Acknowledgments

I express my gratitude and deep appreciation to Mikhail L. PYATOV, Doctor of Economics, Professor of the Saint-Petersburg State University, for his contribution to personal development, valuable advice and comments on the article.

The article was adapted from the *International Accounting* journal, 2018, vol. 21, iss. 1, pp. 86–102. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.86>

## References

1. Sokolov Ya.V. [Paradigms of Statistical Science]. *Vestnik SPbGU. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2009, no. 3, pp. 56–67. (In Russ.)
2. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. [Accounting income: A managerial aspect]. *Vestnik SPbGU. Menedzhment = Vestnik of Saint Petersburg University. Management*, 2005, no. 4, pp. 7–32. (In Russ.)
3. Kovalev Vit.V. [True and fair concept in accounting: Definition and application]. *Vestnik SPbGU. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2012, no. 2, pp. 107–116. (In Russ.)
4. Pyatov M.L. [Liabilities and how they are treated in accounting]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2009, no. 1, pp. 118–128. (In Russ.)
5. Generalova N.V., Sokolova N.A. [Variation of accounting information interpretation]. *Vestnik SPbGU. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2012, no. 1, pp. 175–181. (In Russ.)
6. Damodaran A. *Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset*. John Wiley & Sons, Inc., 3rd edition, 2012, 992 p.
7. Valdaitsev S.V. *Otsenka biznesa i upravlenie stoimost'yu predpriyatiya* [Business valuation and enterprise value management]. Moscow, YUNITI Publ., 2001, 720 p.
8. Sheremet V.V., Pavlyuchenko V.M., Shapiro V.D. et al. *Upravlenie investitsiyami: v 2-kh t. T. 1* [Investment management. In two volumes. Vol. 1]. Moscow, Vysshaya shkola Publ., 1998, 416 p.
9. Endovitskii D.A., Babushkin V.A., Baturina N.A. et al. *Analiz investitsionnoi privlekatel'nosti organizatsii: monografiya* [Analysis of organization's investment attractiveness: a monograph]. Moscow, KnoRus Publ., 2010, 374 p.
10. Druzhilovskaya T.Yu. [Estimated liabilities and provisions: Interpretation and accounting issues under the Russian and international standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, no. 21, pp. 2–18.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenochnye-obyazatelstva-i-rezervy-traktovka-i-problemy-ucheta-v-sistemah-rossiyskih-i-mezhdunarodnyh-standartov> (In Russ.)
11. Kalacheva T.I. [Estimated values in accounting]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta = Proceedings of TSU*, 2013, no. 2-1, pp. 217–223. (In Russ.)
12. Ukhteva N.A. [Specifics of applying IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2008, no. 10, pp. 25–31. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-primeneniya-msfo-37-otsenochnye-obyazatelstva-uslovnnye-obyazatelstva-i-uslovnnye-aktivy> (In Russ.)



13. Dirkova E. Yu. [Accounting Rule Estimated Liabilities, Contingent Liabilities and Contingent Assets (PBU 8/2010): Specifics of application and relationship with IFRS]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 21, pp. 47–54. (In Russ.)
14. Shtefan M.A. [Planning the audit of estimated liabilities in accordance with international standards]. *Vestnik finansovogo universiteta = Bulletin of Financial University*, 2017, vol. 21, no. 3, pp. 202–215. (In Russ.)
15. Bardina I.V. [Accounting for provisions and their testing during the audit]. *Vestnik universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya) = University Bulletin (State University of Management)*, 2012, no. 3, pp. 44–49. (In Russ.)
16. Shtefan M.A., Zamotaeva O.A. [Provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with local and international standards: Recognition, measurement and reporting in financial statements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 31, pp. 2–15.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rezervy-uslovnnye-obyazatelstva-i-uslovnnye-aktivny-v-sootvetstvii-s-rossiyskimi-i-mezhdunarodnymi-standartami-priznanie-otsenka> (In Russ.)
17. Kurbangaleeva O.A. *Obyazatel'nye i prosto udobnye rezervy v bukhgalterskom i nalogovom uchete* [Statutory and merely convenient reserves in financial and tax accounting]. Moscow, Aktion-Media Publ., 2012, 132 p.
18. Rozhnova O.V., Igumnov V.M. [Methodological aspects of formation of a transparent organization's financial statements]. *Izvestiya MGTU MAMI*, 2013, vol. 5, no. 1, pp. 176–180. (In Russ.)
19. Bezborodova T.I. [Material information disclosure in financial statements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 26, pp. 8–13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/raskrytie-suschestvennoy-informatsii-v-bukhgalterskoy-finansovoy-otchetnosti> (In Russ.)
20. Arbatskaya T.G. [On the question of the essence of the reliability category]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, no. 8, pp. 17–32. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-suschnosti-kategorii-dostovernost> (In Russ.)
21. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 576 p.

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.