

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37

## «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

### Цель

Целью настоящего стандарта является обеспечение применения к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам соответствующих критериев признания и базы оценки и раскрытие в примечаниях к финансовой отчетности достаточной информации, позволяющей пользователям понять их характер, распределение во времени и величину.

### Сфера применения

- 1 **Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями при учете оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, за исключением:**
  - (a) **возникающих в связи с договорами к исполнению, если только эти договоры не являются обременительными; и**
  - (b) [удален]
  - (c) **тех, на которые распространяется действие иного стандарта.**
- 2 Настоящий стандарт не распространяется на финансовые инструменты (включая гарантии), входящие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».
- 3 Договоры к исполнению – договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязанности. Настоящий стандарт не применяется в отношении договоров к исполнению, если только они не являются обременительными.
- 4 [Удален]
- 5 В тех случаях, когда иной стандарт рассматривает отдельный тип оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива, организация должна применять такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, некоторые типы оценочных обязательств рассматриваются в стандартах, касающихся:
  - (a) [удален]
  - (b) налогов на прибыль (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
  - (c) аренды (см. МСФО (IFRS) 16 «Аренда»). Однако настоящий стандарт применяется в отношении аренды, ставшей обременительной до даты начала аренды, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 16. Настоящий стандарт также применяется в отношении краткосрочной аренды и аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость, которые учитываются в соответствии с пунктом 6 МСФО (IFRS) 16 и стали обременительными;
  - (d) вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
  - (e) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»). Однако настоящий стандарт распространяется на оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы страховщика, отличные от тех, которые возникают в связи с его обязанностями и правами по договорам страхования, входящими в сферу применения МСФО (IFRS) 4;
  - (f) условного возмещения, уплачиваемого покупателем в рамках объединения бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»); и
  - (g) выручки по договорам с покупателями (см. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»). Однако поскольку в МСФО (IFRS) 15 отсутствуют конкретные

требования к договорам с покупателями, которые являются или стали обременительными, в таких случаях применяется настоящий стандарт.

- 6 [Удален]
- 7 Настоящий стандарт определяет оценочные обязательства как обязательства с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величины. В некоторых странах соответствующий термин также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительная задолженность – эти статьи представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и настоящим стандартом не рассматриваются.
- 8 Признать ли затраты в качестве активов или в качестве расходов, определяют другие стандарты. Эти вопросы не рассматриваются настоящим стандартом. Следовательно, настоящий стандарт не запрещает, но и не требует производить капитализацию затрат, признанных при создании оценочного обязательства.
- 9 Настоящий стандарт применяется в отношении оценочных обязательств на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность). Когда реструктуризация удовлетворяет определению прекращенной деятельности, может потребоваться дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*».

## Определения

- 10 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Оценочное обязательство** – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

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

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

**Юридическое обязательство** – обязательство, возникающее из:

- (a) договора (из его четко определенных или подразумеваемых условий);
- (b) законодательства; или
- (c) иного действия правовых норм.

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

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

**Условное обязательство:**

- (a) возможная обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или
- (b) существующая обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
  - (i) не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
  - (ii) величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

**Условный актив** – возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или

нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации.

**Обременительный договор** – договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды.

**Реструктуризация** – программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- (a) масштабы деятельности, осуществляемой организацией; либо
- (b) способы ведения этой деятельности.

## Оценочные обязательства и другие обязательства

11 Оценочные обязательства отличаются от других обязательств, например торговой кредиторской задолженности и начисленных обязательств, наличием неопределенности относительно сроков или величины будущих затрат, требуемых для проведения расчетов. Для сравнения:

- (a) торговая кредиторская задолженность представляет собой обязательство оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены и за которые выставлен счет или которые официально согласованы с поставщиком; и
- (b) начисленные обязательства представляют собой обязательства оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены, но не оплачены, счета по которым не выставлены или которые официально не согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленным отпускным). Несмотря на то, что иногда необходимо оценить величину начислений или их распределение во времени, неопределенность в данном случае, как правило, значительно меньше, чем в отношении оценочных обязательств.

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

## Взаимосвязь между оценочными обязательствами и условными обязательствами

12 В широком смысле все оценочные обязательства условны, потому что они характеризуются неопределенностью срока или величины. Однако в рамках настоящего стандарта термин «условный» используется для определения обязательств и активов, не подлежащих признанию, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые не удовлетворяют критериям их признания.

13 Настоящий стандарт устанавливает различия между:

- (a) оценочными обязательствами, которые признаются в качестве обязательства (предполагается, что надежная расчетная оценка может быть получена), потому что они представляют собой существующие обязанности, для урегулирования которых, вероятно, потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, и
- (b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой:
  - (i) возможные обязанности, поскольку наличие у организации существующей обязанности, которая может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения; или
  - (ii) существующие обязанности, которые не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом (потому что либо не представляется вероятным, что для их урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно достаточно надежно оценить их величину).

## Признание

### Оценочные обязательства

- 14 *Оценочное обязательство* должно признаваться в тех случаях, когда:
- (a) у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события;
  - (b) представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
  - (c) возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства.
- Если эти условия не выполняются, оценочное обязательство признаваться не должно.

### Существующая обязанность

- 15 В редких случаях бывает неясно, существует ли обязанность. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующую обязанность, если, с учетом всех доступных свидетельств, вероятность существования обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия.
- 16 Почти во всех случаях не возникает сомнений относительно того, привело ли прошлое событие к возникновению существующей обязанности. В редких случаях, например при судебном разбирательстве, может возникнуть разногласие относительно того, произошли ли определенные события или привели ли такие события к появлению существующей обязанности. В таком случае организация устанавливает, имеется ли существующая обязанность на конец отчетного периода, изучив все доступные свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, произошедшим после отчетного периода. На основе таких свидетельств:
- (a) если вероятность наличия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее отсутствия, организация признает оценочное обязательство (при соблюдении критериев признания); и
  - (b) если вероятность отсутствия существующей обязанности на конец отчетного периода превышает вероятность ее наличия, организация раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 8б).

### Прошрое событие

- 17 Прошрое событие, приводящее к возникновению существующей обязанности, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы организация не имела реалистичной альтернативы проведению расчетов по обязательству, созданному данным событием. Это возможно только:
- (a) когда расчеты могут быть произведены в принудительном порядке в соответствии с законодательством; или
  - (b) в случае обязательства, обусловленного практикой, когда такое событие (которое может быть действием самой организации) создает у других сторон обоснованные ожидания, что организация выполнит это обязательство.
- 18 Финансовая отчетность отражает финансовое положение организации на конец отчетного периода, а не ее возможное положение в будущем. Следовательно, оценочные обязательства не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в отчете о финансовом положении организации, являются те, которые существуют на конец отчетного периода.
- 19 В качестве оценочных обязательств признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий организации (то есть ведения деятельности организацией в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среде. Погашение как того, так и другого ведет, вне зависимости от будущих действий организации, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Аналогично организация признает оценочное обязательство на покрытие

затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой организация обязана устранить уже нанесенный среде ущерб. И наоборот, под давлением рыночных рычагов или требований законодательства организация может намереваться или ей придется понести затраты на организацию своей будущей деятельности определенным образом (например, путем установки дымовых фильтров на заводе определенного типа). Поскольку организация может избежать будущих затрат при помощи своих будущих действий, например изменив режим деятельности, у нее отсутствует существующая обязанность по этим будущим затратам и оценочное обязательство не признается.

- 20 Обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой оно возникает. Однако необязательно знать конкретную сторону, перед которой это обязательство возникло, – обязательство может существовать перед обществом в целом. Поскольку обязательство всегда подразумевает принятие на себя обязанности перед другой стороной, из этого следует, что решение руководства или совета директоров не создает обусловленного практикой обязательства на конец отчетного периода, если только это решение не было доведено до сведения затрагиваемых сторон до конца отчетного периода в достаточно конкретной форме, чтобы создать у них обоснованные ожидания, что организация выполнит принятые на себя обязанности.
- 21 Событие, не ведущее к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее, вследствие изменений в законодательстве или в связи с тем, что то или иное действие организации (например, достаточно конкретное публичное заявление) приводит к возникновению обусловленного практикой обязательства. Например, при причинении ущерба окружающей среде может не существовать обязательства по устранению его последствий. Однако причинение ущерба станет обязывающим событием, когда вновь принятый закон потребует устранения существующего ущерба или когда организация публично примет на себя ответственность за устранение ущерба в такой форме, что создаст обязательство, обусловленное практикой.
- 22 Если детали предлагаемого нового закона еще окончательно не определены, обязательство возникнет только тогда, когда практически несомненно, что закон будет принят в том виде, в каком он изложен в проекте. Для целей настоящего стандарта такое обязательство рассматривается как юридическое обязательство. Различия в порядке принятия законодательных актов делают невозможным выделение одного события, в результате которого принятие закона становится практически несомненным. Во многих случаях принятие закона невозможно считать практически несомненным до момента его официального принятия.

### **Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды**

- 23 Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должна не только иметь место существующая обязанность, но и должно быть вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, для проведения расчетов по этому обязательству. Для целей настоящего стандарта<sup>1</sup> выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если такое событие скорее произойдет, чем не произойдет, то есть вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет. Когда наличие существующей обязанности не является вероятным, организация раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).
- 24 В случае существования нескольких аналогичных обязательств (например, гарантий на продукцию и аналогичных договорных обязательств) вероятность того, что для расчетов потребуется выбытие ресурсов, определяется по всей совокупности таких обязательств. Даже при небольшой вероятности выбытия ресурсов по каждому конкретному договору может оказаться вероятным, что для погашения данного вида обязательств в целом потребуется некоторое выбытие ресурсов. В таком случае оценочное обязательство признается в финансовой отчетности (при условии соблюдения других критериев признания).

### **Надежная расчетная оценка обязательства**

- 25 Использование расчетных оценок является непременным условием подготовки финансовой отчетности и не умаляет ее надежности. Это особенно справедливо в отношении оценочных обязательств, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении. За исключением крайне редких случаев, организация будет в состоянии определить набор возможных результатов и, следовательно, произвести расчетную

<sup>1</sup> Толкование понятия «вероятный» в настоящем стандарте в смысле «о событии, вероятность наступления которого выше вероятности его ненаступления» не обязательно должно применяться в других стандартах МСФО

оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании оценочного обязательства.

- 26 В исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство (см. пункт 86).

## Условные обязательства

### 27 Организация не должна признавать условные обязательства.

- 28 Информация об условном обязательстве раскрывается в соответствии с пунктом 86, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, является незначительной.

- 29 Если организация несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается организацией как условное обязательство. Организация признает оценочное обязательство в той части обязательства, для погашения которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно сделать надежную расчетную оценку.

- 30 Ситуация с условными обязательствами может развиваться не так, как изначально ожидалось. В связи с этим они постоянно пересматриваются с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод, оценочное обязательство признается в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности (за исключением исключительно редких обстоятельств, когда невозможно сделать надежную расчетную оценку).

## Условные активы

### 31 Организация не должна признавать условные активы.

- 32 Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод в организацию. Примером может служить выставленный организацией в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

- 33 Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, может быть, никогда и не будет получен. Однако если получение дохода практически несомненно, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

- 34 Информация об условном активе раскрывается в соответствии с пунктом 89 в том случае, когда приток экономических выгод вероятен.

- 35 Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически несомненным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал вероятным, организация раскрывает в финансовой отчетности условный актив (см. пункт 89).

## Оценка

---

### Наилучшая расчетная оценка

- 36 Сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующей обязанности.

- 37 Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности, представляет собой сумму, которую организации было бы разумно заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода. Часто произвести погашение или передачу обязательства на конец отчетного периода оказывается невозможно или

чрезмерно дорого. Тем не менее расчетная оценка суммы, которую организации было бы разумно заплатить для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых для урегулирования существующей обязанности на конец отчетного периода.

- 38 Расчетная оценка результата операции и ожидаемых финансовых последствий проводится исходя из суждения руководства организации, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, произошедшим после отчетного периода.
- 39 Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как оценочное обязательство, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. Если оценка оценочного обязательства производится для большой совокупности элементов, обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных результатов с учетом их вероятности. Этот статистический метод оценки называется «ожидаемое значение». Таким образом, оценочное обязательство будет различаться в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных результатов и все точки внутри этого интервала одинаково вероятны, берется среднее значение заданного интервала.

### Пример

Организация продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 миллион. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 миллиона. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз организации говорят о том, что в предстоящем году 75 процентов проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 процентов проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 процентов проданных товаров будут иметь значительные дефекты. В соответствии с пунктом 24 организация оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составляет:

$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } 1 \text{ миллиона}) + (5\% \text{ от } 4 \text{ миллионов}) = 400\,000.$

- 40 Когда оценивается отдельно взятое обязательство, наиболее вероятный исход в отношении него может служить наилучшей расчетной оценкой обязательства. Однако даже в таком случае организация рассматривает и другие возможные гипотезы. Там, где другие возможные гипотезы дают оценки, которые в основном выше или в основном ниже наиболее вероятной, наилучшей расчетной оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если организация должна устранить значительную неисправность основного агрегата установки, которую она построила для клиента, наиболее вероятный результат может заключаться в том, что ремонт удастся осуществить с первой попытки, затратив 1 000. Если при этом существует значительная вероятность того, что потребуются больше чем одна попытка, оценочное обязательство признается на большую сумму.
- 41 Оценка оценочного обязательства проводится до учета налогообложения, поскольку налоговые последствия признания резервов и изменений в них рассматриваются в МСФО (IAS) 12.

## Риски и источники неопределенности

- 42 **Риски и источники неопределенности, которые неизбежно присутствуют во многих событиях и обстоятельствах, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки оценочного обязательства.**
- 43 Риск определяет вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима осторожность, с тем чтобы не завязать оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств. Однако наличие неопределенности не оправдывает признания избыточных оценочных обязательств или намеренного завышения оценки обязательств. Так, если прогнозируемые затраты в части особо неблагоприятного сценария развития событий оцениваются исходя из принципа осмотрительности, такой сценарий не будет рассматриваться намеренно как более вероятный, чем он есть в действительности. Осторожность нужна для того,

чтобы избежать двойного учета влияния риска и неопределенности и, как следствие, завышения оценочного обязательства.

- 44 Раскрытие источников неопределенности, относящейся к величине ожидаемых затрат, приводится в финансовой отчетности в соответствии с пунктом 85(b).

## Приведенная стоимость

- 45 **В тех случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства.**

- 46 Из-за влияния временной стоимости денег оценочные обязательства, связанные с денежными оттоками вскоре после конца отчетного периода, являются более обременительными, чем когда денежные оттоки той же величины возникают позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, оценочные обязательства дисконтируются.

- 47 **Ставка (ставки) дисконтирования должна быть ставкой (ставками) до учета налогообложения и отражать текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного конкретного обязательства. Ставка (ставки) дисконтирования не должна учитывать риски, которые уже были отражены в расчетной оценке будущих денежных потоков.**

## Будущие события

- 48 **Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, должны учитываться при определении величины оценочного обязательства, если существуют достаточные и объективные свидетельства того, что они произойдут.**

- 49 Ожидаемые будущие события могут иметь особенно большое значение при оценке оценочных обязательств. Например, организация может считать, что затраты на рекультивацию участка земли по окончании срока его использования будут снижены благодаря будущим изменениям в технологии. Сумма признаваемого резерва отражает обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающие все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения рекультивационных работ. Таким образом, уместно, например, учесть ожидаемое уменьшение затрат, связанное с накоплением опыта применения существующей технологии, или ожидаемые затраты на применение существующей технологии для более масштабной и более сложной рекультивации по сравнению с выполненными ранее. Однако организация не может полагаться на появление принципиально новой технологии очистки, если только не существует достаточно объективных свидетельств этого.

- 50 Последствия введения ожидаемого нового законодательства принимаются во внимание при оценке уже существующей обязанности, только если имеются достаточные и объективные свидетельства того, что введение этого законодательства практически несомненно. Разнообразие обстоятельств, проявляющихся на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточные и объективные свидетельства в каждом случае. Необходимо иметь свидетельства как в отношении содержания нового закона, так и в отношении того, является ли его принятие и вступление в силу в соответствии с надлежащей правовой процедурой практически несомненным. Во многих случаях достаточных и объективных свидетельств не существует до момента официального принятия нового закона.

## Ожидаемое выбытие активов

- 51 **Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке оценочного обязательства.**

- 52 Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке оценочного обязательства, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию оценочного обязательства. Напротив, организация признает прибыль от ожидаемого выбытия активов в момент, определенный стандартом, рассматривающим соответствующие активы.

## Возмещения

- 53 **Если ожидается, что затраты или их часть, требуемые для погашения оценочного обязательства, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться только**



тогда, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено, если организация погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего оценочного обязательства.

- 54 В отчете о совокупном доходе расходы, связанные с признанием оценочного обязательства, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения.
- 55 Иногда организация имеет возможность обратиться к какой-либо другой стороне, чтобы она частично или полностью оплатила затраты, необходимые для погашения оценочного обязательства (например, посредством договоров страхования, положений контрактов о возмещении убытков или гарантий поставщиков). Другая сторона может либо возместить суммы, уже оплаченные организацией, либо погасить эти суммы за организацию напрямую.
- 56 В большинстве случаев организация продолжает нести ответственность за рассматриваемое обязательство в целом, то есть организации придется погасить всю сумму, если третья сторона по какой-либо причине не сможет осуществить платеж. В такой ситуации оценочное обязательство признается в полной сумме обязательства, а отдельный актив в отношении ожидаемого возмещения признается, когда становится практически несомненным, что возмещение будет получено в случае, если организация погашает свое обязательство.
- 57 В некоторых случаях организация не будет нести ответственность по таким расходам, если третье лицо не сможет осуществить платеж. В этом случае организация не имеет обязательства в части указанных расходов и не включает их в оценочное обязательство.
- 58 Как отмечено в пункте 29, обязательство, по которому организация несет солидарную ответственность, представляет собой условное обязательство в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

## **Изменения в оценочных обязательствах**

---

- 59 Оценочные обязательства должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, оценочное обязательство должно быть восстановлено.
- 60 Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость оценочного обязательства увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

## **Использование оценочных обязательств**

---

- 61 Оценочное обязательство должно использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых это оценочное обязательство было изначально признано.
- 62 Только затраты, в отношении которых оценочное обязательство было признано, списываются за его счет. Зачет затрат против оценочного обязательства, изначально признанного для другой цели, скрывал бы влияние на финансовый результат двух различных событий.

## **Применение правил признания и оценки**

---

### **Будущие операционные убытки**

- 63 Оценочные обязательства не должны признаваться в отношении будущих операционных убытков.
- 64 Будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства, содержащемуся в пункте 10, и общим критериям признания, установленным для оценочных обязательств в пункте 14.
- 65 Ожидание операционных убытков в будущем может указывать на то, что определенные операционные активы могли обесцениться. Организация тестирует такие активы на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

## Обременительные договоры

- 66 Если организация является стороной по обременительному договору, существующая обязанность по такому договору должна быть признана в качестве оценочного обязательства и соответствующим образом оценена.
- 67 Многие договоры (например, некоторые стандартные заказы на поставку) могут быть расторгнуты без выплаты неустоек другой стороне, а следовательно, обязательства не существует. Другие договоры устанавливают не только права, но и обязанности каждой из договаривающихся сторон. Если события приводят к тому, что такой договор становится обременительным, этот договор попадает в сферу применения настоящего стандарта, а существующее обязательство признается в финансовой отчетности. Договоры к исполнению, не являющиеся обременительными, не входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 68 Настоящий стандарт определяет обременительный договор как договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.
- 69 Прежде чем создать отдельное оценочное обязательство по обременительному договору, организация признает убытки от обесценения каких-либо активов, предназначенных для исполнения данного договора (см. МСФО (IAS) 36).

## Реструктуризация

- 70 Примерами событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации, являются:
- (a) продажа или прекращение какого-либо направления деятельности;
  - (b) закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
  - (c) изменения в структуре управления, например отказ от одного из уровней управления; и
  - (d) реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.
- 71 Оценочное обязательство по затратам на реструктуризацию признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания оценочных обязательств, указанные в пункте 14. Пункты 72–83 определяют, как общие критерии признания должны применяться к реструктуризациям.
- 72 **Обусловленное практикой обязательство провести реструктуризацию возникает только тогда, когда организация:**
- (a) **располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены по крайней мере:**
    - (i) затрагиваемая деятельность или ее часть;
    - (ii) основные реструктурируемые географические единицы;
    - (iii) локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;
    - (iv) затраты, которые будут понесены; и
    - (v) сроки реализации плана; и
  - (b) **начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создала у них обоснованные ожидания того, что организация проведет реструктуризацию.**
- 73 Свидетельством того, что организация приступила к реализации плана реструктуризации, может стать, например, начало демонтажа оборудования, или продажа активов, или публичное объявление основных положений плана. Публичное объявление подробного плана реструктуризации представляет обусловленное практикой обязательство осуществить реструктуризацию только в том случае, если заявление сделано таким образом и настолько подробно (а именно приведены все основные положения плана), чтобы сформировать обоснованные ожидания у других сторон, например, покупателей, поставщиков и работников (или их представителей), что организация проведет реструктуризацию.

- 74 Для того чтобы план был достаточным для формирования обусловленного практикой обязательства при доведении его до сведения затрагиваемых им сторон, необходимо, чтобы его выполнение началось как можно скорее, а завершение было предусмотрено в такие сроки, которые делают маловероятным внесение в план значительных изменений. Если предполагается, что до начала реструктуризации пройдет много времени или на ее проведение будет затрачено слишком много времени, то представляется маловероятным, что существование плана сформирует у других сторон обоснованные ожидания того, что организация на данный момент взяла на себя обязанность по проведению реструктуризации, поскольку установленные временные рамки дают организации возможность вносить изменения в свои планы.
- 75 Решение о реструктуризации, принятое руководством или советом директоров до конца отчетного периода, не создает на конец отчетного периода обусловленного практикой обязательства, за исключением случаев, когда организация до конца отчетного периода:
- (a) приступила к реализации плана реструктуризации; или
  - (b) довела основные положения плана реструктуризации до сведения всех затрагиваемых сторон, создав у них обоснованные ожидания того, что организация проведет данную реструктуризацию.
- Если организация приступает к реализации плана реструктуризации или доводит его основные положения до сведения затрагиваемых им сторон только после конца отчетного периода, в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» требуется раскрытие информации в том случае, когда реструктуризация является существенной и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.
- 76 Несмотря на то, что обусловленное практикой обязательство не формируется одним только решением руководства, обязательство может вытекать из других ранее произошедших событий, наряду с таким решением. Например, договоренности, достигнутые на переговорах с представителями работников о величине выходных пособий или с покупателями – о продаже бизнеса, могут приниматься только при условии одобрения их советом директоров. Когда такое одобрение получено и доведено до сведения других сторон, у организации формируется обусловленное практикой обязательство осуществить реструктуризацию при условии соблюдения положений пункта 72.
- 77 В некоторых странах полномочиями принятия окончательного решения наделен совет, в который входят представители заинтересованных сторон, отличных от руководства (например, работников), или может требоваться уведомление таких представителей до принятия решения советом директоров. Поскольку процесс принятия решения подразумевает информирование указанных представителей, такое решение может приводить к возникновению обусловленного практикой обязательства провести реструктуризацию.
- 78 Обязанность по продаже бизнеса не возникает до тех пор, пока организация не взяла на себя обязанность осуществить такую продажу, то есть пока не будет заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже.**
- 79 Даже если организация приняла решение продать какой-либо бизнес и публично огласила это решение, она не может считаться взявшей на себя обязанность осуществить продажу, пока не определен покупатель и не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже. До тех пор, пока не заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже, организация имеет возможность изменить свое решение, или ей может потребоваться совершить другие действия, если она не сможет найти покупателя на приемлемых условиях. Когда продажа какого-либо бизнеса рассматривается как часть реструктуризации, относящиеся к этому бизнесу активы проверяются на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36. Когда продажа является лишь частью реструктуризации, обусловленное практикой обязательство может возникнуть для других звеньев реструктуризации до появления имеющего обязательную силу соглашения о продаже.
- 80 Оценочное обязательство по реструктуризации должно включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть затраты, которые одновременно:**
- (a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и
  - (b) не связаны с продолжающейся деятельностью организации.
- 81 Оценочное обязательство по реструктуризации не включает затраты на:
- (a) переподготовку или перемещение остающихся работников;
  - (b) маркетинг; или
  - (c) инвестиции в новые системы и сбытовые сети.

Эти затраты относятся к ведению организацией деятельности в будущем и не являются обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

- 82 Идентифицируемые будущие операционные убытки, предполагаемые до даты реструктуризации, не включаются в состав оценочного обязательства, если только они не относятся к обременительному договору в соответствии с пунктом 10.
- 83 Согласно пункту 51 прибыль от ожидаемого выбытия активов не учитывается при оценке оценочного обязательства по реструктуризации, даже если продажа активов предусмотрена как часть реструктуризации.

## Раскрытие информации

---

- 84 Для каждого вида оценочных обязательств организация должна раскрывать следующую информацию:
- (a) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;
  - (b) дополнительные оценочные обязательства, признанные в течение периода, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
  - (c) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет оценочного обязательства) в течение периода;
  - (d) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и
  - (e) приращение дисконтированной суммы за отчетный период в связи с течением времени и влияние изменений ставки дисконтирования.
- Представление сравнительной информации не требуется.
- 85 Организация также должна раскрывать по каждому виду оценочных обязательств:
- (a) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
  - (b) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов. В тех случаях, когда требуется представить достаточную информацию, организация должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, рассматриваемых в пункте 48; и
  - (c) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.
- 86 За исключением случаев, когда вероятность выбытия каких-либо ресурсов для погашения обязательства является незначительной, организация должна раскрывать по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:
- (a) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки, определенным пунктами 36–52;
  - (b) описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; и
  - (c) возможность получения какого-либо возмещения.
- 87 При определении того, какие оценочные обязательства или условные обязательства могут быть объединены в отдельный вид, необходимо рассмотреть, достаточно ли близки эти обязательства по характеру, чтобы раскрытие их как единого целого соответствовало требованиям пунктов 85(a), (b) и 86(a), (b). Таким образом, может оказаться уместным учитывать в качестве одного вида резервов суммы, относящиеся к гарантиям на разные товары, но будет неправильным учитывать в качестве единого вида резервов суммы, относящиеся к стандартным гарантиям, и суммы, являющиеся предметом судебных разбирательств.
- 88 В том случае, когда оценочное обязательство и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, организация раскрывает информацию, требуемую в соответствии с пунктами 84–86, таким образом, чтобы была видна связь между оценочным обязательством и условным обязательством.

- 89 В том случае, когда вероятен приток экономических выгод, организация должна раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели в соответствии с принципами оценки, определенными для оценочных обязательств в пунктах 36–52.
- 90 При раскрытии информации об условных активах важно избегать предоставления вводящих в заблуждение указаний на степень вероятности получения дохода.
- 91 Если какая-либо информация, требуемая пунктами 86 и 89, не раскрывается по причине практической неосуществимости, этот факт должен быть раскрыт в финансовой отчетности.
- 92 В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации, требуемой в соответствии с пунктами 84–89, нанесет серьезный урон позиции организации в споре с другими сторонами о предмете оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива. В таких случаях организация может не раскрывать такую информацию, однако должен раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

## Переходные положения

---

- 93 Влияние принятия настоящего стандарта на дату вступления его в силу (или ранее) должны быть отражены в учете в виде корректировки остатка нераспределенной прибыли на начало периода, в котором настоящий стандарт был применен впервые. Корректировка остатка нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов и пересчет сравнительной информации организациями приветствуются, но не требуются. Если сравнительная информация не была пересчитана, этот факт должен быть раскрыт.
- 94 [Удален]

## Дата вступления в силу

---

- 95 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 июля 1999 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 1999 года, то она должна раскрыть этот факт.
- 96 [Удален]
- 97 [Удален]
- 98 [Удален]
- 99 Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 5 в качестве сопутствующей поправки, обусловленной поправкой к МСФО (IFRS) 3. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов, к которым применяется поправка к МСФО (IFRS) 3.
- 100 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 5 и удален пункт 6. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.
- 101 МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункт 2 и удалены пункты 97 и 98. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.
- 102 МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункт 5. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.