

Магистерская программа «Международный финансовый и управленческий учет» 



Первая в России программа, получившая международную аккредитацию **ACCA** уровня Fundamentals

## F7 ACCA

Международные Стандарты Финансовой Отчетности  
МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»

# Определения

**Резерв (*provision*)** – это обязательство на неопределенную сумму или с неопределенным сроком погашения.

**Обязательство (*liability*)** – это текущая (существующая) задолженность компании, возникшая в результате прошлых событий, погашение которой приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды.

**Обязывающее событие (*obligating event*)** – это событие, которое приводит к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у компании нет иной альтернативы, как только исполнить это обязательство.

**Юридическое (правовое) обязательство (*legal obligation*)** – это обязательство, вытекающее из:

- договора (через его явные или подразумеваемые условия);
- законодательства; или
- других действий закона.

**Фактическое обязательство (*constructive obligation*)** – это обязательство, вытекающее из действий компании, когда установившейся практикой прошлой деятельности, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением компания указала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности и создала действительные ожидания со стороны этих других сторон на то, что она выполнит эти обязанности.

# Определения

**Условный актив (*contingent asset*)** – это возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании.

**Условное обязательство (*contingent liability*)** – это:

- либо возможное обязательство, возникающее в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, находящихся вне полного контроля компании;
- либо текущее (существующее) обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не признаваемое потому, что:
  - нет вероятности того, что погашение обязательства приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
  - стоимость обязательства не может быть надежно оценена.

**Обременительный договор (*onerous contract*)** – это договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

**Реструктуризация (*restructuring*)** – это программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет:

- либо масштаб хозяйственной деятельности, осуществляемой компанией;
- либо способ осуществления этой деятельности.

# Связь между резервами и условными обязательствами

В общем смысле все резервы являются условными, поскольку не определены их время или сумма погашения. Однако в МСФО (IAS) 37 термин «*условный*» применяется к обязательствам и активам, которые не признаются из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем, не находящихся полностью под контролем компании.

Кроме того, термин «*условное обязательство*» применяется к обязательствам, не отвечающим критериям признания обязательства.

Стандарт различает **резервы**, которые, будучи существующими обязательствами, подлежат признанию в отчётности и **условные обязательства**, которые не подлежат признанию, потому что либо являются лишь возможными обязательствами, либо существующими обязательствами, не отвечающими критериям признания.

МСФО (IAS) 37 запрещает создавать резервы под будущие события и тем самым пресекает злоупотребления резервированием в целях сглаживания представляемой в отчётности прибыли.

# Критерии признания резервов

Резерв должен признаваться, когда выполняются все следующие условия:

- у компании есть текущее (существующее) обязательство (юридическое или фактическое), возникшее в результате прошлого события;
- существует вероятность, что для погашения обязательства потребуются выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды;
- сумма обязательства может быть надежно оценена.

## Текущее (существующее) обязательство

Иногда бывает не ясно, имеется ли текущее обязательство или нет. В таких случаях необходимо считать, что прошлое событие создает текущее обязательство, если с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно, чем нет, что текущее обязательство на отчётную дату существует.

### Пример 1.

Производитель в момент продажи предоставляет покупателям гарантии. Согласно условиям договора продажи производитель принимает на себя обязательство исправить производственные дефекты, проявившиеся в течение трех лет со дня продажи путем ремонта или замены. Исходя из прошлого опыта вероятно (то есть скорее возможно, чем нет), что по продажам будут иметься какие-то претензии.

### Задание.

Должен ли быть сформирован резерв?

# Критерии признания резервов

## Решение.

Обязывающим событием является продажа товара с гарантией, которая ведет к возникновению юридического обязательства. Выбытие ресурсов вероятно для гарантий в целом.

Соответственно, необходимо создать резерв на затраты для исправления изделий по гарантии (в размере наилучшей оценки таких затрат).

## Прошое событие

Прошое событие, которое ведет к возникновению текущего обязательства, называется обязывающим событием. Чтобы событие было обязывающим, необходимо, чтобы компания не имела иной альтернативы погашению обязательства, созданного этим событием.

Это происходит только тогда, когда:

- погашение обязательства может быть осуществлено принудительно в соответствии с законодательством;
- в случае фактического обязательства, когда произошедшее событие (например, авария на очистных сооружениях компании) создает действительные ожидания других сторон в том, что компания выполнит свои обязательства.

# Критерии признания резервов

## Пример 2.

Компания нефтяной промышленности загрязняет окружающую среду и производит очистные работы только тогда, когда законодательство конкретной страны, в которой она действует, требует этого.

Одна из стран, в которых компания действует, не имела законодательства, требующего устранения последствий загрязнения окружающей среды, а компания загрязняла почву в этой стране на протяжении нескольких лет. По состоянию на 31 декабря 2013 года становится понятно, что проект закона, требующего проведения очистных работ, будет введен в действие вскоре после окончания года.

## Задание.

Должен ли быть сформирован резерв?

## Решение.

Обязывающим событием является загрязнение почвы. Вследствие принятия закона, требующего проведения очистки, выбытие ресурсов становится вероятным.

Соответственно, резерв должен быть признан в размере наилучшей оценки затрат на очистку окружающей среды.

# Критерии признания резервов

## **Пример 3.**

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам, даже не имея для этого юридического основания. Политика возврата денег магазином широко известна.

## **Задание.**

Необходимо ли признавать резерв?

## **Решение.**

Обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению фактического обязательства, поскольку предыдущая политика магазина по этому вопросу создала действительные ожидания со стороны его клиентов в том, что магазин, в случае недовольства покупателей, будет возвращать деньги за купленные товары.

Выбытие ресурсов вероятно, так как из опыта прошлых лет известно, что найдется определенная часть покупателей, недовольных покупкой и пожелавших вернуть свои деньги. Следовательно, резерв должен быть сформировать в размере наилучшей оценки возвратов.

# Критерии признания резервов

Очень важно обратить внимание на факт неизбежности погашения обязательства.

Именно отсутствие этого факта не позволяет создавать резервы, связанные с будущими расходами в следующих случаях:

- наличие простого желания произвести эти расходы;
- ожидание будущих операционных убытков;
- ожидание обесценения активов.

Все эти события могут произойти и привести к текущим обязательствам, а могут и не произойти.

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

Для того чтобы обязательство соответствовало критериям признания, необходимо не только существование текущего обязательства, но и вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, с целью погашения этого обязательства.

Выбытие ресурсов или иное событие в данном случае рассматривается как вероятное, если его наступление более вероятно, чем нет.

# Критерии признания резервов

## Пример 4.

Согласно новому законодательству компания обязана оснастить свои предприятия дымовыми фильтрами до 30 июня 2013 года. Компания не установила фильтры.

## Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

## Решение.

На отчётную дату 31 декабря 2012 года.

На эту дату нет обязывающего события как в отношении затрат на установку дымовых фильтров, так и в отношении штрафов по новому закону.

Соответственно в отношении установки дымовых фильтров никакого резерва не признается.

На отчётную дату 31 декабря 2013 года.

На указанную дату у компании, в случае если она не установит дымовые фильтры, может возникнуть обязательство по выплате штрафов согласно новому закону, поскольку обязывающее событие произошло.

Резерв признается исходя из наилучшей оценки штрафных санкций, которые более вероятно, чем нет, будут наложены на компанию в случае нарушения ею законодательства.

# Критерии признания резервов

---

## Надежная оценка обязательства

За исключением достаточно редких случаев компания способна определить диапазон возможных результатов событий и поэтому в состоянии сделать оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании резерва.

Если невозможно надежно оценить сумму обязательства, компания должна раскрыть условное обязательство в примечаниях.

# Условные активы и обязательства

Компания не должна признавать условные активы и обязательства, поскольку их существование зависит от наступления или ненаступления будущих неопределенных событий, находящихся вне контроля компании.

Там, где компания совместно ответственна по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Компания признает резерв в той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, кроме исключительно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка обязательства.

Условные обязательства должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности, кроме тех случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является маловероятной.

Условные активы должны быть раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности в тех случаях, когда возможность поступления экономических выгод является вероятной.

Условные активы и обязательства должны регулярно оцениваться для того, чтобы обеспечить соответствующее отражение этих изменений в финансовой отчетности.

# Оценка резервов

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

Наилучшая (оптимальная) оценка затрат, необходимых для погашения текущего обязательства, это сумма затрат на:

- немедленное погашение обязательства; либо
- перевод обязательства на третью сторону.

Оценка резервов определяется с помощью суждения руководства компании, дополненного опытом аналогичных операций, а в некоторых случаях – оценками независимых экспертов.

Компания при оценке резерва должна:

- принимать в расчет риски и неопределенности, присущие данному обязательству (однако неопределенность не оправдывает создания чрезмерного резерва или преднамеренного завышения обязательства);
- использовать для оценки резерва дисконтированную стоимость ожидаемых затрат с использованием доналоговой ставки (когда влияние временной стоимости денег существенно);
- принимать в расчет будущие события (такие как изменения в законах и технологические изменения) в случае, если имеется достаточное объективное свидетельство того, что они произойдут;
- не принимать в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов и налоговые последствия;
- придерживаться концепции осмотрительности.

Характер события (или событий), к которому привязан резерв, влияет на подход к оценке создаваемого резерва.

# Оценка резервов

## Ожидаемая стоимость

В случае, когда имеется целый ряд сходных обязательств (например, гарантии качества проданных товаров), вероятность возникновения потребности оттока ресурсов для исполнения этих обязанностей определяется путем рассмотрения всего класса обязательств в совокупности.

В этом случае для получения наилучшей оценки резерва часто применяются статистические методы; сумма резерва оценивается путем взвешивания всех возможных результатов по их соответствующим вероятностям. Такой метод оценки называется методом ожидаемой стоимости.

### Пример 5.

Компания продает товары с гарантией, по которой покупателям покрываются затраты на ремонт любого производственного брака, выявленного в течение шести месяцев после покупки. Если бы небольшие дефекты были обнаружены в каждом проданном изделии, то затраты на ремонт составили бы \$1 млн. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном изделии затраты на ремонт составили бы \$4 млн. Прошлый опыт компании и ожидания на будущее указывают на то, что в наступающем году 75% изделий не будут иметь дефектов, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% – крупные дефекты. Компания оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

### Задание.

Рассчитать сумму гарантийного резерва на ремонт товаров.

### Решение.

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

# Оценка резервов

## Наиболее вероятный результат

В случае, когда резерв привязан к одной статье (событию) или небольшому числу событий, метод ожидаемой стоимости не применяется, а используется метод наиболее вероятного результата.

### Пример 6.

Компания должна исправить значительный дефект в оборудовании, произведенном для заказчика.

По оценкам технических специалистов стоимость ремонтных работ составит ориентировочно \$1,000, а вероятность того, что дефект будет исправлен с первой попытки, составляет около 80%.

### Решение.

Создается резерв в сумме \$1,000, так как это является наиболее вероятным результатом.

# Возмещения

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной, то возмещение будет признаваться тогда и только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено компанией, погашающей обязательство.

Возмещение должно рассматриваться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва.

В отчёте о прибылях и убытках расход, относящийся к резерву, может быть представлен за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

## Первоначальное признание

МСФО (IAS) 37 содержит детальные указания относительно порядка признания и оценки резервов, но ничего не говорит о дебетовых проводках, осуществляемых на момент первоначального признания и последующих оценок резерва.

При первоначальном признании резерва дебетовая проводка в зависимости от обстоятельств может представлять собой как расходы, так и актив. Актив возникнет в том случае, если в будущем ожидается получение от операции экономической выгоды.

### Пример 7.

#### Политика возврата денег

Магазин розничной торговли проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам. Как правило, такие претензии составляют 1% от суммы реализации.

На 31 декабря 2013 г. сумма реализации составила \$1,000,000.

#### 31.12.13 г. Проводка по признанию резерва

|                                |          |
|--------------------------------|----------|
| Дт Расходы по созданию резерва | \$10,000 |
| Кт Резерв                      | \$10,000 |

## Изменения в оценках резервов

Резервы должны пересматриваться на каждую отчётную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства, то признание резерва должно быть прекращено.

Там, где применяется дисконтирование, балансовая сумма резерва увеличивается в каждом периоде вследствие сокращения периодов дисконтирования. Это увеличение признается в качестве процентных расходов.

# Учет резервов

## Пример 8.

Обязывающее событие произошло 1 января 2013 г. В результате этого события компания через 10 лет должна выплатить \$20,000. Ставка дисконтирования равна 8%.

## Решение.

1 января 2013 г. первоначальное признание резерва:

|   |       |       |
|---|-------|-------|
| Дт Расходы на создание резерва (отчёт о прибылях и убытках) | 9,264 |       |
| Кт Резерв ( $20,000 \times 1 / 1.0810 = 9,264$ )            |       | 9,264 |

31 декабря 2013 г. последующая оценка резерва:

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках) |     | 741 |
| Кт Резерв ( $8\% \times 9,264$ )                   | 741 |     |

|                                   |  |       |
|-----------------------------------|--|-------|
| Остаток резерва на начало периода |  | 9,264 |
|-----------------------------------|--|-------|

|                      |            |  |
|----------------------|------------|--|
| Начисленные проценты | <u>741</u> |  |
|----------------------|------------|--|

|                                  |  |        |
|----------------------------------|--|--------|
| Остаток резерва на конец периода |  | 10,005 |
|----------------------------------|--|--------|

31 декабря 2014 г.

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках) |     | 800 |
| Кт Резерв ( $8\% \times 10,005$ )                  | 800 |     |

|                                   |  |        |
|-----------------------------------|--|--------|
| Остаток резерва на начало периода |  | 10,005 |
|-----------------------------------|--|--------|

|                             |            |  |
|-----------------------------|------------|--|
| Капитализированные проценты | <u>800</u> |  |
|-----------------------------|------------|--|

|                                  |  |        |
|----------------------------------|--|--------|
| Остаток резерва на конец периода |  | 10,805 |
|----------------------------------|--|--------|

## Будущие затраты на вывод из эксплуатации

В некоторых отраслях (добывающая промышленность, атомная энергетика) необходимо нести дополнительные затраты в связи с прекращением производства и восстановлением промышленной зоны. Такие затраты называют затратами на вывод из эксплуатации или восстановление.

Резерв в отношении этих затрат должен признаваться немедленно после наступления обязывающего события (например, в начале действия договора).

Резерв может быть сформирован в отношении отсроченных затрат, которые необходимо понести в целях получения доступа к будущим экономическим выгодам. В этом случае затраты должны быть капитализированы в качестве актива.

# Учет резервов

## Пример 9.

Компания эксплуатирует морское нефтяное месторождение. Согласно лицензионному соглашению после окончания добычи морская нефтяная платформа должны быть демонтирована, а морское дно – восстановлено. 90% общих затрат относится к демонтажу платформы и восстановлению морского дна, а 10% возникает в процессе добычи нефти. На дату отчётности платформа была сооружена, но добыча нефти еще не началась.

### Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

### Решение.

Сооружение нефтяной платформы приводит к возникновению юридического обязательства относительно демонтажа платформы в соответствии с лицензионным соглашением и, таким образом, является обязывающим событием. На дату отчётности, однако, обязательство устранить ущерб от добычи нефти еще не возникло.

Резерв признается в объеме оптимальной оценки 90% общих затрат на демонтаж платформы и устранение ущерба, нанесенного ее строительством. Эти затраты учитываются как часть стоимости нефтяной платформы. 10% затрат, которые возникают в процессе добычи нефти, признаются как обязательство, когда нефть добыта.

## Пример 10.

Компания А построила завод по производству строительных материалов на арендованной на 10 лет земле. Завод вводится в эксплуатацию 1 января 2013 г. Затраты на строительство составили \$50 млн.

По условиям аренды компания обязана будет убрать завод с арендованной земли по истечении срока аренды. В связи с этим событием у компании появилось обязательство по будущему выбытию актива. Компания оценила будущие затраты по демонтажу и вывозу завода в \$10 млн. Стоимость капитала компании А (ставка дисконтирования) равна 7%.

## Задание.

Необходимо ли признавать резерв?

## Решение.

1 января 2013 г. первоначальное признание резерва:

|   |       |       |
|---|-------|-------|
| Дт Основные средства                    | 5,083 |       |
| Кт Резерв (10,000 x 1 / 1.0710 = 5,083) |       | 5,083 |

31 декабря 2013 г. последующая оценка резерва:

|  |     |     |
|--|-----|-----|
| Дт Процентные расходы (отчёт о прибылях и убытках) |     | 356 |
| Кт Резерв (7% x 5,083)                             | 356 |     |

31 декабря 2013 г. амортизация основного средства:

|  |       |       |
|--|-------|-------|
| Дт Расходы на амортизацию (отчёт о прибылях и убытках) |       | 5,508 |
| Кт Актив (55,083 / 10 лет)                             | 5,508 |       |

# *Использование резервов*

---

## **Использование резервов**

Резерв может быть использован только на покрытие тех расходов, для которых он изначально был создан.

# Практика применения правил признания и оценки

## ~~резервов в конкретных обстоятельствах~~

### Будущие операционные убытки

Резервы не должны признаваться для будущих операционных убытков, потому что они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

Ожидание будущих операционных убытков является указанием на то, что определенные активы могут быть обесценены. Компания должна проводить тестирование таких активов на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

### Обременительные договоры

Если компания является стороной обременительного договора, то текущее обязательство по такому договору должно признаваться и оцениваться как резерв.

Многие договоры (например, некоторые обычные заказы на поставку) могут быть аннулированы без выплаты компенсации другой стороне, поэтому здесь отсутствует обязательство. Другие договоры устанавливают права и обязанности для каждой из договаривающихся сторон. Когда события делают такой договор обременительным, он попадает в сферу применения МСФО (IAS) 37 и существует текущее обязательство, которое необходимо признать.

## ~~резервов в конкретных обстоятельствах~~

### Реструктуризация

Примеры реструктуризации:

- продажа или прекращение направления хозяйственной деятельности;
- закрытие хозяйственных подразделений в стране либо регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- изменения в структуре управления, например ликвидация уровня управления;
- фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности компании.

Резерв на затраты по реструктуризации признается, когда компания:

- имеет подробный формальный план реструктуризации, определяющий по меньшей мере следующее:
  - затрагиваемое направление деятельности либо его часть;
  - основные затрагиваемые региональные подразделения;
  - местоположение, функции и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация, связанная с их сокращением;
  - сумма затрат, которые будут понесены;
  - сроки реализации плана;
- дала основания для появления обоснованных ожиданий относительно претворения реструктуризации в жизнь, приступив к реализации плана или объявив о его основных параметрах тем, кого он затрагивает.

# Практика применения правил признания и оценки

## ~~резервов в конкретных обстоятельствах~~

Свидетельство того, что компания начала осуществление плана реструктуризации будет предоставлено, например, путем демонтажа оборудования или продажи активов, либо публичным объявлением об основных характеристиках плана.

Решение менеджмента или совета директоров о реструктуризации, принятое до отчётной даты, не создает фактического обязательства на отчётную дату, если только компания до отчётной даты:

- не начала осуществление плана реструктуризации;
- не объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем, кого он затрагивает, достаточно конкретным образом с целью вызвать у них действительные ожидания того, что компания будет проводить реструктуризацию.

В некоторых случаях компания начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем, кого он затрагивает, только после отчётной даты. Тогда согласно требованиям МСФО (IAS) 10 «События после отчётного периода» требуется раскрытие информации в том случае, если реструктуризация имеет такую важность, что ее нераскрытие повлияет на способность пользователей финансовой отчётности делать правильные оценки и принимать верные экономические решения.

# Практика применения правил признания и оценки

## ~~резервов в конкретных обстоятельствах~~

Обязательство продать деятельность не возникает до тех пор, пока компания не будет обязана совершить продажу, то есть до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

### **Пример 11.**

12 декабря 2013 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих подразделений. До отчётной даты (31 декабря 2013 года) решение не было доведено до тех, кого оно затрагивает, и никаких других шагов по осуществлению решения предпринято не было.

### **Задание.**

Должен ли быть признан резерв?

### **Решение.**

Поскольку обязывающего события не было, то обязательства также нет, соответственно резерв не признается.

## ~~резерв в конкретных обстоятельствах~~

### Пример 12.

12 декабря 2013 года правление компании приняло решение закрыть одно из своих производственных подразделений.

20 декабря 2013 года правление утвердило подробный план закрытия отделения; заказчикам были разосланы письма с предупреждением о необходимости поиска альтернативных источников поставок, а персоналу отделения разосланы уведомления о предстоящем увольнении.

### Задание.

Должен ли быть признан резерв?

### Решение.

Обязывающим событием является доведение решения руководства компании до клиентов и работников, поскольку создает у заинтересованных лиц действительные ожидания того, что отделение будет закрыто.

Выбытие ресурсов является вероятным, соответственно, на 31 декабря 2013 года признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на закрытие отделения.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, которые соответствуют двум следующим условиям:

- обязательно вызваны реструктуризацией;
- не связаны с текущей деятельностью компании.

# Практика применения правил признания и оценки

## ~~резервов в конкретных обстоятельствах~~

Резервы на ремонт и обслуживание

Некоторые активы, в дополнение к обычному технологическому обслуживанию, каждые несколько лет требуют значительных затрат на крупное переоснащение, модернизацию и замену ключевых компонентов. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» требует отдельного отнесения связанных с активом расходов на его составляющие компоненты, если срок полезной службы или способ получения экономической выгоды от такого компонента и подлежащего актива различны.

### Затраты на ремонт в отсутствие законодательных норм

#### Пример 13.

Печь имеет футеровку, которую по техническим причинам требуется заменять каждые пять лет. На отчётную дату футеровка используется уже три года.

#### Задание.

Должен ли быть признан резерв?

#### Решение.

Текущее обязательство заменить футеровку отсутствует, следовательно, резерв не признается.

Затраты на замену футеровки не признаются в качестве резерва, так как на отчётную дату никакое обязательство заменить футеровку не существует вне зависимости от будущих действий компании. Даже намерение понести затраты зависит от того, решит ли компания эксплуатировать футеровку далее или заменить ее.

# Практика применения правил признания и оценки

## резервов в конкретных обстоятельствах

Вместо признания резерва понесенные затраты на замену футеровки капитализируются по мере замены каждой новой футеровки в виде отдельного от печи компонента и списываются путем начисления амортизации в течение последующих пяти лет.

### Затраты на ремонт требуют законодательством

#### Пример 14.

Авиакомпания по закону обязана раз в три года проводить капитальный ремонт своих самолетов.

#### Задание.

Должен ли быть признан резерв?

#### Решение.

Текущее обязательство по капитальному ремонту самолетов отсутствует, следовательно резерв не признается.

Затраты на ремонт самолетов не признаются в качестве резерва по той же причине, как и в предыдущем примере (Пример 13). Даже юридическое требование по ремонту не делает затраты на ремонт обязательством, поскольку не существует обязательства проводить ремонт отдельно от будущих действий компании: компания может избежать будущих затрат за счет будущих действий, например, продав самолет. Вместо признания резерва понесенные на капитальный ремонт затраты капитализируются и списываются в последующие три года путем начисления амортизации.

# Раскрытие информации

## Резервы

Для каждого класса резервов компания должна раскрывать:

- Балансовую сумму на начало и конец периода с указанием движения по следующим видам:
  - дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существовавших резервов;
  - использованные суммы (то есть понесенные или начисленные против резервов) в течение периода;
  - неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
  - увеличение в течение периода дисконтированных сумм, возникающее в результате течения времени, и влияние изменений в ставках дисконта.
- Краткое описание характера обязательства и предположительное время выбытия экономических выгод.
- Указание неопределенностей относительно суммы или времени такого выбытия. Там, где необходимо предоставить адекватную информацию, компания должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий.
- Суммы любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, признанного для этого возмещения.

# Раскрытие информации

## Пример 15.

Производитель предоставляет гарантии покупателям трех видов его продукции в момент продажи. По условиям гарантии производитель обязуется в течение двух лет со дня продажи отремонтировать или заменить изделия, которые будут работать неудовлетворительно. На отчетную дату был признан резерв в сумме \$60,000. Резерв не дисконтировался, поскольку влияние дисконтирования не является существенным.

### **Иллюстрация раскрытия информации**

Резерв в размере \$60,000 был признан в отношении расчетных гарантийных требований по изделиям, проданным в течение трех последних финансовых лет.

Ожидается, что основная часть этих затрат будет понесена в следующем финансовом году, а полностью – в течение двух лет после отчетной даты.

## Пример 16.

В 2013 г. компания, занятая в атомной энергетике, признает резерв на затраты по выводу из эксплуатации реактора в размере \$300 млн. Резерв оценивается исходя из допущения о том, что вывод из эксплуатации произойдет через 60-70 лет. Однако имеется возможность того, что это не произойдет раньше чем через 100-110 лет, и в таком случае дисконтированная величина затрат будет значительно ниже.

### **Иллюстрация раскрытия информации**

В отношении затрат на вывод из эксплуатации признан резерв в размере \$300 млн. Эти затраты ожидается понести между 2073 и 2083 гг.; однако имеется возможность того, что вывод из эксплуатации не произойдет ранее 2113-2123 гг.

При оценке затрат исходя из того, что они не будут понесены ранее 2113-2123 гг., резерв был бы снижен до \$136 млн. Резерв оценивался на основе современной технологии, по текущим ценам, с применением ставки дисконта 2%.

# Раскрытие информации

## Условные обязательства

Кроме случаев, когда возможность любого выбытия ресурсов на погашение обязательства является маловероятной, для каждого класса условных обязательств на отчётную дату компания должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это целесообразно:

- оценочное значение его финансового воздействия;
- указание неопределённостей, относящихся к сумме или времени выбытия;
- возможность любого возмещения.

## Условные активы

Там, где вероятным является поступление экономических выгод, компания должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчётную дату и, где это целесообразно, оценочный размер их финансового воздействия.

## Редкие случаи

В чрезвычайно редких обстоятельствах раскрытие некоторой или всей информации, указанной выше, может, как считается, нанести серьёзный ущерб положению компании в споре с другими сторонами по предмету резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях компания не должна раскрывать всю информацию, но должна раскрывать общий характер спора вместе с фактом и причиной того, почему информация не была раскрыта.

# Раскрытие информации

## Пример 17.

### Освобождение от раскрытия информации

Компания вовлечена в спор с конкурентом, который утверждает, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в сумме \$100 млн. Компания признает резерв в размере наилучшей оценки обязательства, но не раскрывает информацию, как этого требует МСФО (IAS) 37.

### Иллюстрация раскрытия информации

Ведется процесс против компании, относящийся к спору с конкурентом, который заявляет, что компания нарушила условия патента, и требует возмещения убытков в размере \$100 млн. Информация, обычно требуемая МСФО (IAS) 37, не раскрывается на основании того, что может ожидать нанесение серьезного ущерба исходу процесса. Руководство считает, что компания с успехом отразит претензии.