

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37

Резервы, условные обязательства и условные активы

Цель

Цель настоящего стандарта - обеспечить, чтобы к резервам, условным обязательствам и условным активам применялись надлежащие критерии признания и база измерения, и чтобы в примечаниях к финансовой отчетности раскрывалась достаточная информация, позволяющая пользователям понять их характер, распределение во времени и величину.

Сфера применения

- 1 **Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями при учете резервов, условных обязательств и условных активов за исключением:**
 - (a) **проистекающих из договоров в стадии исполнения, если только эти договоры не являются обременительными, и**
 - (b) [Удален]
 - (c) **тех, на которые распространяется действие иного Международного стандарта финансовой отчетности.**
- 2 Настоящий стандарт не распространяется на финансовые инструменты (включая гарантии), входящие в сферу применения МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».
- 3 Договоры в стадии исполнения - это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства. Настоящий стандарт не применяется в отношении договоров в стадии исполнения, если только они не являются обременительными.
- 4 [Удален]
- 5 В случаях, когда иной Международный стандарт финансовой отчетности рассматривает отдельный тип резерва, условного обязательства или условного актива, предприятие должно применять такой стандарт взамен настоящего стандарта. Например, некоторые типы резервов рассматриваются в стандартах, касающихся:
 - (a) договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»);
 - (b) налогов на прибыль (см. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
 - (c) аренды (см. МСФО (IAS) 17 «Аренда»). Однако, поскольку МСФО (IAS) 17 не содержит конкретных требований в отношении операционной аренды, ставшей обременительной, в таких случаях применяются положения настоящего стандарта;
 - (d) вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»); и
 - (e) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»). Однако настоящий стандарт распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы страховой компании, отличные от тех, которые возникают в связи с ее договорными обязательствами и правами по договорам страхования, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4.
- 6 Некоторые суммы, учитываемые как резервы, могут относиться к признанию выручки, например, в случае, когда предприятие предоставляет гарантии за вознаграждение. Настоящий стандарт не рассматривает признание выручки. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определяет обстоятельства, при которых производится признание выручки, и дает практические рекомендации по применению критериев признания. Настоящий стандарт не меняет требований МСФО (IAS) 18.
- 7 Настоящий стандарт определяет резервы как обязательства с неопределенным сроком исполнения или обязательства неопределенной величины. В некоторых странах термин «резерв» также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги - эти статьи

представляют собой корректировки балансовой стоимости активов и настоящим стандартом не рассматриваются.

- 8 Признать ли затраты в качестве активов или в качестве расходов определяется другими стандартами МСФО. Эти вопросы не рассматриваются настоящим стандартом. Соответственно, настоящий стандарт не запрещает, но и не требует производить капитализацию затрат, признанных при создании резерва.
- 9 Настоящий стандарт применяется в отношении резервов на реструктуризацию (включая прекращенную деятельность). Когда реструктуризация удовлетворяет определению прекращенной деятельности, может потребоваться дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Определения

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

Резерв - обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

Обязательство (для целей признания в финансовой отчетности) – это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие - событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого у предприятия нет реалистичной альтернативы урегулированию этого обязательства.

Юридическое обязательство - обязательство, проистекающее из:

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

Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство) - обязательство, возникающее в результате действий предприятия в случаях, когда:

- (a) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности; и
- (b) в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

Условное обязательство:

- (a) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия; или
- (b) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
 - (i) не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
 - (ii) величина обязательства не может быть измерена 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, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия.

Обременительный договор - договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Реструктуризация - программа, планируемая и контролируемая руководством, и существенно меняющаяся:

- (a) масштабы деятельности, осуществляемой предприятием; либо

- (b) методы ведения этой деятельности.

Резервы и другие обязательства

- 11 Резервы отличаются от других обязательств, таких, как торговая кредиторская задолженность и начисления, 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 были оплачены, отфактурованы или официально согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленной оплате отпускных). Хотя иногда необходимо оценить величину начислений или их распределение во времени, неопределенность в данном случае, как правило, значительно меньше, чем в отношении резервов.

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

Связь между резервами и условными обязательствами

- 12 В широком смысле все резервы 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, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем предприятия. Кроме того, термин «условные обязательства» используется для обязательств, которые удовлетворяют определению таковых, но не удовлетворяют критериям их признания.
- 13 Настоящий стандарт устанавливает различия между:
- (a) резервами, которые признаются в качестве обязательства (при допущении возможности получения надежной расчетной оценки), потому что они представляют собой существующие обязательства и представляется вероятным, что для урегулирования обязательств потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
 - (b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой:
 - (i) возможные обязательства, поскольку наличие у предприятия существующего обязательства, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения; или
 - (ii) существующие обязательства, которые не удовлетворяют критериям признания, установленным настоящим стандартом (потому что либо не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно привести достаточно надежную расчетную оценку величины обязательства).

Признание

Резервы

- 14 Резерв должен признаваться в случаях, когда:
- (a) у предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события;
 - (b) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и
 - (c) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, резерв признаваться не должен.

Существующее обязательство

- 15 В редких случаях бывает неясно, имеет ли место существующее обязательство. В таких случаях считается, что прошлое событие создает существующее обязательство, если, с учетом всех имеющихся свидетельств, вероятность наличия существующего обязательства на конец отчетного периода превышает вероятность отсутствия такого обязательства.
- 16 Почти во всех случаях не возникает сомнений, привело ли прошлое событие к возникновению существующего обязательства. В редких случаях, например, в судебном разбирательстве, может возникнуть разногласие относительно того, произошли ли определенные события или привели ли такие события к возникновению существующего обязательства. В таком случае предприятие устанавливает, имеет ли существующее обязательство место на конец отчетного периода, изучив все имеющиеся свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода. На основе таких свидетельств:
- (a) если наличие существующего обязательства на конец отчетного периода кажется более вероятным, чем его отсутствие, предприятие признает резерв (при соблюдении критериев признания); и
 - (b) если отсутствие существующего обязательства на конец отчетного периода кажется более вероятным, чем его наличие, предприятие раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).

Прошрое событие

- 17 Прошрое событие, приводящее к возникновению существующего обязательства, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие считалось обязывающим, необходимо, чтобы предприятие не имело реалистичной альтернативы урегулированию обязательства, созданного данным событием. Это возможно только:
- (a) когда урегулирование обязательства может быть произведено в принудительном порядке в соответствии с законодательством; или
 - (b) в случае обязательства, обусловленного сложившейся практикой, когда такое событие (которое может быть действием самого предприятия) создает у других сторон обоснованные ожидания, что предприятие выполнит это обязательство.
- 18 Финансовая отчетность отражает финансовое положение предприятия на конец отчетного периода, а не его возможное положение в будущем. Следовательно, резервы не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в отчете о финансовом положении предприятия, являются те, которые существуют на конец отчетного периода.
- 19 В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (то есть направленности деятельности предприятия в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среде. Урегулирование и того и другого ведет, вне зависимости от будущих действий предприятия, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды. Аналогичным образом предприятие признает резерв на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой предприятие обязано устранить уже нанесенный среде ущерб. И наоборот, под давлением рыночных рычагов или требований законодательства предприятие может намереваться или ему придется понести затраты на организацию своей будущей деятельности определенным образом (например, путем установки дымовых фильтров на заводе определенного типа). Поскольку предприятие может избежать будущих затрат при помощи своих будущих действий, например, изменив режим деятельности, у него нет существующего обязательства по этим будущим затратам и резерв не признается.
- 20 Обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой это обязательство имеет место быть. Однако необязательно знать конкретного представителя стороны, перед которой это обязательство существует - обязательство может существовать перед всем обществом. Поскольку обязательство всегда подразумевает обязанность перед другой стороной, из этого следует, что решение руководства или Совета директоров не создает конклюдентного обязательства на конец отчетного периода, если только это решение не было доведено до сведения затрагиваемых сторон еще до окончания отчетного периода в достаточно конкретной форме, чтобы создать у них обоснованные ожидания, что предприятие 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 предприятия (например, достаточно конкретное публичное заявление) приводит к возникновению конклюдентного 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 предприятие публично примет на себя ответственность за устранение ущерба в такой форме, что создаст обязательство, обусловленное сложившейся практикой.
- 22 Если предлагаемый новый закон еще требует согласований, обязательство возникнет только тогда, когда практически бесспорно, 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 бесспорным. Во многих случаях принятие закона невозможно считать практически бесспорным до момента его официального принятия.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды

- 23 Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должно иметь место не только существующее обязательство, но и достаточная вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, для урегулирования этого обязательства. Для целей настоящего стандарта* выбытие ресурсов или иное событие считается вероятным, если такое событие скорее будет иметь место, чем нет, то есть вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет. Когда не представляется вероятным, что существующее обязательство имеет место, предприятие раскрывает условное обязательство, если только выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, не является маловероятным (см. пункт 86).
- 24 В случае, когда имеется ряд аналогичных обязательств (например, гарантии на продукцию и аналогичные договорные обязательства), 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 быть вполне вероятно, что для погашения данного вида обязательств в целом некоторое выбытие ресурсов потребуется. Если это так, то резерв 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 резервов, которые по своей природе являются более неопределенными, чем большинство других статей отчета о финансовом положении. За исключением крайне редких случаев, предприятие будет в состоянии определить множество возможных результатов, и, следовательно, произвести расчетную оценку обязательства, достаточно надежную для использования при признании резерва.
- 26 В исключительно редких случаях, когда невозможно получить надежную расчетную оценку, имеет место обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство (см. пункт 86).

Условные обязательства

- 27 **Предприятие не должно 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 предприятие несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается предприятием как условное обязательство. Предприятие признает резерв в той части обязательства, для погашения которой представляется вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, за исключением особо редких обстоятельств, когда невозможно привести надежную расчетную оценку.

* Толкование понятия «вероятный» в настоящем стандарте в смысле «скорее будет иметь место, чем нет» не обязательно должно применяться в других стандартах МСФО

- 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, резерв признается в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности (за исключением исключительно редких обстоятельств, когда невозможно привести надежную расчетную оценку).

Условные активы

- 31 **Предприятие не должно признавать условные активы.**
- 32 Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод на предприятие. Примером может служить выставленный предприятием 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 бесспорно, то соответствующий актив не является условным и его признание уместно.
- 34 Информация об условном активе раскрывается в соответствии с пунктом 89 в случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод.
- 35 Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически бесспорным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение. Если приток экономических выгод стал вероятным, предприятие раскрывает в финансовой отчетности условный актив (см. пункт 89).

Измерение

Наилучшая расчетная оценка

- 36 **Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства.**
- 37 Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства, представляет собой сумму, которую предприятию рационально затратить для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи его третьему лицу в указанное время. Часто произвести погашение или передачу обязательства на конец отчетного периода оказывается невозможно или чрезмерно дорого. Тем не менее, расчетная оценка суммы, которую предприятию рационально затратить для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства на конец отчетного периода.
- 38 Формирование гипотез развития неопределенности и расчетная оценка ожидаемых финансовых последствий проводится исходя из суждения руководства предприятия, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, имевшим место после окончания отчетного периода.
- 39 Для разрешения неопределенности в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств. Если при измерении резерва задействовано большое число гипотез, обязательство оценивается путем взвешивания результатов всех возможных гипотез по степени вероятности. Этот статистический метод оценки называется «математическое ожидание». Таким образом, резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных гипотез и все точки этого пространства одинаково вероятны, берется среднее значение заданного пространства.

Пример

Предприятие 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 предприятия 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 предприятие 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 измеряется отдельно взятое обязательство, наиболее вероятная гипотеза в отношении него может служить наилучшей расчетной оценкой обязательства. Однако даже в таком случае предприятие рассматривает и другие возможные гипотезы. Там, где другие возможные гипотезы дают оценки, главным образом, выше или ниже наиболее вероятной, наилучшей расчетной оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если предприятие должно устранить значительную неисправность основного агрегата установки, которую оно построило для клиента, наиболее вероятный результат может заключаться в том, что ремонт удастся осуществить с первой попытки, затратив 1000. Если при этом существует значительная вероятность того, что потребуется больше чем одна попытка, резерв признается на большую сумму.
- 41 Измерение резерва проводится без учета налогообложения, налоговые последствия признания резервов и изменений в них рассматриваются в МСФО (IAS) 12.

Риски и источники неопределенности

- 42 **Риски и источники неопределенности, которые неизбежно сопутствуют многим событиям и определяют обстоятельства, должны учитываться при определении наилучшей расчетной оценки резерва.**
- 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 резервов или намеренного завышения оценки обязательств. Так, если прогнозируемые затраты в части особо неблагоприятного сценария развития событий оцениваются с осмотрительностью, такая гипотеза не будет рассматриваться намеренно как более вероятная, чем это есть в действительности. Осторожность нужна для того, чтобы избежать двойного учета влияния риска и неопределенности, и, как результат, завышения резерва.
- 44 Раскрытие источников неопределенности, относящейся к величине ожидаемых затрат, приводится в финансовой отчетности в соответствии с пунктом 85 (b).

Приведенная стоимость

- 45 **В случаях, когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно, величина резерва должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на урегулирование обязательства.**
- 46 Из-за влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с выбытиями денежных средств вскоре после окончания отчетного периода, являются более обременительными, чем когда выбытие денежных средств той же величины возникает позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, резервы дисконтируются.
- 47 **Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до учета налогообложения и должна отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Ставка(и) дисконтирования не должна учитывать риски, на которые уже была внесена поправка в расчетную оценку будущих потоков денежных средств.**

Будущие события

- 48 **Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут.**
- 49 Ожидаемые будущие события могут иметь особенно большое значение при измерении резервов. Например, предприятие может считать, что затраты по рекультивации участка земли по окончании срока его использования будут не такими большими, как сегодня за счет будущих изменений 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 предприятие не может полагаться на появление принципиально новой технологии очистки, если только не существует достаточно объективных свидетельств таковой.
- 50 Последствия введения ожидаемого нового законодательства принимаются во внимание при измерении уже выявленного обязательства, только если имеются достаточно объективные свидетельства того, что введение этого законодательства практически бесспорно. Разнообразие обстоятельств, проявляющихся на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточно объективные свидетельства в каждом случае. Необходимо иметь свидетельства как в отношении содержания нового закона, так и в отношении того, является ли практически бесспорным, что этот закон будет должным образом принят и введен в действие. Во многих случаях достаточно объективные свидетельства не будут иметь место до момента официального принятия нового закона.

Ожидаемое выбытие активов

- 51 **Доходы от ожидаемого выбытия активов не должны учитываться при измерении резерва.**
- 52 Доходы от ожидаемого выбытия активов не должны учитываться при измерении резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию резерва. Напротив, предприятие признает доходы от ожидаемого выбытия активов в момент, определенный Международным стандартом финансовой отчетности, рассматривающим соответствующие активы.

Возмещения

- 53 **Если ожидается, что затраты, или их часть, требуемые для урегулирования резерва, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться тогда и только тогда, когда практически бесспорно, что возмещение будет получено, если предприятие погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего резерва.**
- 54 **В отчете о совокупной прибыли расходы, связанные с признанием резерва, могут быть представлены за вычетом суммы признанного возмещения.**
- 55 Иногда предприятие имеет возможность обратиться к какой-либо другой стороне, чтобы она частично или полностью оплатила затраты, необходимые для урегулирования резерва (например, посредством договоров страхования, положений контрактов о возмещении убытков или гарантий поставщиков). Другая сторона может либо возместить суммы, уже оплаченные предприятием, либо погасить эти суммы за предприятие напрямую.
- 56 В большинстве случаев предприятие продолжает нести ответственность за рассматриваемое обязательство в целом, то есть предприятию придется погасить всю сумму, если третья сторона по какой-либо причине не сможет осуществить платеж. В такой ситуации резерв признается в полной сумме обязательства, а отдельный актив в отношении ожидаемого возмещения признается, когда практически бесспорно, что возмещение будет получено в случае, если предприятие урегулирует свое обязательство.
- 57 В некоторых случаях предприятие не будет нести ответственность по таким расходам, если третье лицо не сможет осуществить платеж. В этом случае предприятие не имеет обязательства в части указанных расходов и не включает их в резерв.
- 58 Как отмечено в пункте 29, обязательство, по которому предприятие несет солидарную ответственность, представляет собой условное обязательство в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

Изменения в резервах

- 59 Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.
- 60 Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам.

Использование резервов

- 61 Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан.
- 62 Только затраты, в отношении которых резерв был признан, списываются за его счет. Зачет затрат против резерва, изначально признанного для другой цели, маскировало бы влияние на финансовый результат двух различных событий.

Применение правил признания и измерения

Будущие операционные убытки

- 63 Резервы не должны признаваться применительно к будущим операционным убыткам.
- 64 Будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства, приведенному в пункте 10, и общим критериям признания, установленным для резервов в пункте 14.
- 65 Ожидание операционных убытков в будущем может указывать на то, что определенные операционные активы могли обесцениться. Предприятие тестирует такие активы на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Обременительные договоры

- 66 Если предприятие отвечает по договору, который является для него обременительным, существующее обязательство по такому договору должно быть признано в качестве резерва и соответствующим образом измерено.
- 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 обязательства каждой из договаривающихся сторон. Там, где 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 в стадии исполнения, не являющиеся обременительными, не входят в сферу применения настоящего стандарта.
- 68 Настоящий стандарт определяет обременительный договор как договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают ожидаемые от исполнения договора 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 отдельный резерв по обременительному договору, предприятие признает убытки от обесценения каких-либо активов, выделенных для исполнения данного договора (см. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»).

Реструктуризация

- 70 Примерами событий, которые могут попадать под определение реструктуризации, являются:
- (a) продажа или прекращение какого-либо вида 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) коренная реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности предприятия.
- 71 Резерв по затратам на реструктуризацию признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания резервов, установленные в пункте 14. Пункты 72–83 определяют, как общие критерии признания должны применяться к реструктуризациям.
- 72 **Конклюдентное обязательство провести реструктуризацию возникает только тогда, когда предприятие:**
- (a) **располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены, по крайней мере:**
- (i) **затрагиваемая процессом деятельность или ее часть;**
 - (ii) **основные реструктурируемые единицы по территориальному признаку;**
 - (iii) **локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будут выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;**
 - (iv) **затраты, которые будут понесены; а также**
 - (v) **сроки реализации плана; и**
- (b) **начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создало у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет реструктуризацию.**
- 73 Свидетельством того, что предприятие приступило 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 конклюдентное 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, таких, как покупатели, поставщики и работники (или их представители), что предприятие проведет реструктуризацию.
- 74 Для того, чтобы план был достаточным для формирования конклюдентного обязательства при доведении его до сведения затрагиваемых им сторон, необходимо, чтобы его начало и завершение были предусмотрены в как можно более ранние сроки и завершено в такие сроки, которые делают маловероятным внесение в него значительных изменений. Если предполагается, что до начала реструктуризации пройдет много времени или слишком много времени будет затрачено на проведение реструктуризации, то представляется маловероятным, что существование плана сформирует у других сторон обоснованные ожидания того, что предприятие на данный момент ручается в проведении реструктуризации, поскольку установленные временные рамки дают предприятию возможность вносить изменения в свои планы.
- 75 Решение о реструктуризации, принятое руководством или Советом директоров до окончания отчетного периода, не создает на конец отчетного периода конклюдентного обязательства, за исключением случаев, когда предприятие до окончания отчетного периода:
- (a) приступило к реализации плана реструктуризации; или
 - (b) довело основные положения плана реструктуризации до сведения всех затрагиваемых сторон, создав у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет данную реструктуризацию.
- Если предприятие приступает к реализации плана реструктуризации или доводит его основные положения до сведения затрагиваемых им сторон только после окончания отчетного периода, в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода» требуется раскрытие информации в 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 конклюдентное 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 предприятия формируется конклюдентное обязательство осуществить реструктуризацию при условии соблюдения положений пункта 72.

- 77 В некоторых странах полномочия принятия окончательного решения отданы совету, 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 конклюдентного обязательства провести реструктуризацию.
- 78 **Обязательство по продаже бизнеса не возникает до тех пор, пока предприятие не будет обязано осуществить такую продажу, то есть пока не будет заключено имеющее обязательную силу соглашение о продаже.**
- 79 Даже если предприятие приняло решение продать какой-либо бизнес и публично огласило это решение, оно не может считаться обязанным 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, предприятие имеет возможность изменить свое решение или ему может потребоваться принять другой курс действий, если оно 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, конклюдентное обязательство может возникнуть для других звеньев реструктуризации до появления имеющего обязательную силу соглашения о продаже.
- 80 **Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть те из них, которые одновременно:**
- (a) **вызваны непосредственно реструктуризацией; и**
 - (b) **не связаны с продолжающейся деятельностью предприятия.**
- 81 Резерв на реструктуризацию не включает затраты на:
- (a) переподготовку или перемещение остающихся работников;
 - (b) маркетинг; или
 - (c) инвестиции в новые системы и бытовые сети.
- Эти затраты относятся к ведению предприятием 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 резерва, если только они не относятся к обременительному договору в соответствии с пунктом 10.
- 83 Согласно пункту 51 доходы от ожидаемого выбытия активов не учитываются при измерении резерва на реструктуризацию, даже если продажа активов предусмотрена как часть реструктуризации.

Раскрытие информации

- 84 Для каждого вида резервов предприятие должно раскрывать следующую информацию:
- (a) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;
 - (b) дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов;
 - (c) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет резерва) в течение периода;
 - (d) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и
 - (e) приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования.
- Представление сравнительной информации не требуется.
- 85 Предприятие также должно раскрывать по каждому виду резервов:
- (a) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
 - (b) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков их выбытия. В тех случаях, когда требуется полнота представления информации, предприятие должно

раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, рассматриваемых в пункте 48; и

- (с) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

86 Если только вероятность выбытия каких-либо ресурсов для урегулирования обязательства не является незначительной, предприятие должно раскрывать по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода краткое описание характера условного обязательства и, где это практически осуществимо:

- (а) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели, согласно принципам измерения, определенным пунктами 36–52;
- (б) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов; и
- (с) возможность какого-либо возмещения.

87 При определении того, какие резервы или условные обязательства могут быть выделены в отдельный вид, необходимо рассмотреть, достаточно ли близки они по характеру, чтобы заявление о них как едином целом соответствовало требованиям пунктов 85(а), (б) и 86(а), (б). Таким образом, может оказаться уместным учитывать как один вид резервов суммы, относящиеся к гарантиям на разные товары, но будет неправильным учитывать в рамках единого вида резервов суммы, относящиеся к стандартным гарантиям, и суммы, являющиеся предметом судебных разбирательств.

88 В случае, когда резерв и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, предприятие раскрывает информацию, требуемую в соответствии с пунктами 84–86, таким образом, чтобы была видна связь между резервом и условным обязательством.

89 В случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод, предприятие должно раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели, определенные согласно принципам измерения, определенным для резервов 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 в соответствии с пунктами 86 и 89, не раскрывается по причине практической неосуществимости, на этот факт должно быть указано 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 предприятия в споре с другими сторонами о предмете резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях предприятие может не раскрывать отмеченную информацию, однако должен раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

Условия переходного периода

93 Результаты принятия настоящего стандарта на дату вступления его в силу (или ранее) должны быть отражены в учете в виде корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало периода, в котором настоящий стандарт был применен впервые. Корректировка вступительного сальдо нераспределенной прибыли для самого раннего из представленных периодов и пересчет сравнительной информации предприятиями 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 с годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 июля 1999 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периодов, начинающихся до 1 июля 1999 г., то оно должно раскрыть этот факт.

96 [Удален]

