

4. АУДИТ

4.1. РАСЧЕТ ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА С ПОМОЩЬЮ ТЕОРИИ ВЕРОЯТНОСТЕЙ

Воеводин А.П., аспирант,
кафедра Бухгалтерского учета
Хрущев С.Е., к.ф.-м.н., доцент,
кафедра математики и естественных наук

*Новосибирский государственный университет
экономики и управления (НИНХ), г. Новосибирск*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В данной статье авторами предложен альтернативный вариант оценки оценочных обязательств. Данный подход основан на фундаментальном принципе бухгалтерского учета – принципе осмотрительности, и реализован с помощью элементарных понятий теории вероятностей и математической статистики. Также в работе подчеркивается внутреннее противоречие действующих учетных стандартов, посвященных оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам.

Поскольку с 1 января 2011 г. п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 29 июля 1998 г. №34н, отменен, у бухгалтера больше нет задачи равномерного распределения расходов. Термин «резерв» для целей бухгалтерского учета остался только в названии счета, который применяется для учета оценочных обязательств. Как инструмент распределения расходов резервы, согласно действующим правилам учета, не применяются. Безусловно, в учете по-прежнему применяются оценочные резервы, но они имеют совершенно иную экономическую природу. В свою очередь оценочное обязательство, не имеющее ничего общего с резервом, является важной категорией учета, способствующей раскрытию полной, достоверной и своевременной информации о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта.

Порядок отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, регулируется, в первую очередь, Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утвержденным приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. №167н. Согласно данному стандарту, оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения обязательства, при-

знается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет [2].

Исходя из критериев признания оценочных обязательств, становится очевидным наличие требования их признания в учете. Организация, имеющая сегодня возможные в достаточной степени обязательства, которые приведут в будущем к оттоку экономических ресурсов, обязана поставить пользователей информации в известность. Как утверждают М.Л. Пятов и И.А. Смирнова, не признать оценочные обязательства в отчетности – значит ввести заинтересованных пользователей в заблуждение относительно реального положения дел фирмы [8]. Отсутствие же зеркальной категории «оценочный актив» обусловлено желанием разработчиков стандартов предотвратить «рисование» в учете предполагаемых ресурсов, а значит, и прибыли.

Действительно, согласно Концептуальным основам финансовой отчетности, обязательство является существующей обязанностью организации, возникающей в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды. При этом обязательство признается в отчетности в случае, если выбытие из организации экономических выгод представляется вероятным и обязательство имеет стоимость, которая может быть надежно оценена (информация надежна, если она полна, нейтральна и не содержит ошибок) [4]. В соответствии с концепциями бухгалтерского учета, в рыночной экономике России обязательство признается в бухгалтерском балансе, когда в результате исполнения соответствующего требования существует вероятность оттока хозяйственных средств, способных приносить организации экономические выгоды, и когда величина этого требования может быть измерена с достаточной степенью надежности [5].

Очевидно, что критерии признания оценочных обязательств соответствуют общим критериям признания обязательств, принятым в экономическом сообществе. То же самое сказать относительно резервов в том виде, в котором они воспринимались российскими бухгалтерами до 1 января 2011 г., нельзя. В балансе не может быть обязательств в виде резерва по оплате будущих, пока не признанных расходов, ввиду чего их создание является искажением представления пользователя о динамике показателей этой отчетности. Это обусловлено тем, что резервы, как уже говорилось выше, равномерно распределяют расходы, что удобно в целях исчисления налога на прибыль, но недопустимо в бухгалтерском учете.

Оценочное обязательство, согласно ПБУ 8/2010, признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

Соответственно при принятии решения о начислении и величине оценочного обязательства бухгалтер должен руководствоваться документальным подтверждением экспертов о величине основных показателей, используемых в расчете.

Согласно п. 17 ПБУ 8/2010, при определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:

- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;
- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений, и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала [2].

Приведенные выше подходы к оценке подкреплены примерами, приведенными в приложении 2 к ПБУ 8/2010.

Пример 1. По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что более вероятно, чем нет, что судебное решение будет принято не в ее пользу; сумма потерь организации при этом составит либо 1000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении только прямых потерь истца, либо 2000 тыс. руб., если судом будет принято решение о возмещении, помимо прямых потерь, также и упущенной выгоды истца. Вероятности первого и второго исходов дела экспертами оцениваются соответственно как 95% и 5%.

Несмотря на то, что наиболее вероятным исходом судебного разбирательства является лишь возмещение прямых потерь истца, организация принимает в расчет и другой вероятный исход дела – компенсацию упущенной выгоды.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$1000 * 0,95 + 2000 * 0,05 = 1050 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 1 050 тыс. руб.

Пример 2. По состоянию на отчетную дату организация является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения организация оценивает, что достаточно вероятно, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и сумма потерь организации составит от 1 000 до 4 000 тыс. руб.

Организация производит расчет величины оценочного обязательства:

$$\frac{(1000 + 4000)}{2} = 2500 \text{ (тыс. руб.)}.$$

Предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства не превышает 12 месяцев. Оценочное обязательство по судебному разбирательству признается в бухгалтерском учете в размере 2 500 тыс. руб. [2].

Примеру 1 соответствует подпункт а п. 17 ПБУ 8/2010, а примеру 2 – подпункт б.

Что касается международных стандартов, то Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» имеет крайне мало отличных от отечественного стандарта положений. В нем также присутствует аналогичный вероятностный критерий (п. 23): «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» [3]. При этом п. 39 МСФО (IAS) 37 говорит о том, что оценочное обязательство нужно рассчитывать как «математическое ожидание» (expected value).

Разработчики российских и международных стандартов оперируют подходом к расчету оценочного обязательства, в основе которого находится математическое ожидание. Однако утверждать, что он является верным, не совсем корректно.

Исходя из норм упомянутых стандартов учета, можно сделать вывод, что оценочное обязательство – это существующее обязательство организации (настоящая статья посвящена оценочным обязательствам первого типа):

- с неопределенной суммой погашения;
- и (или) неопределенным сроком исполнения.

При этом сумму обязательства можно рассчитать, а вероятность наступления соответствующего события должна быть больше 0,5. Эти оговорки полностью соответствуют Концептуальным основам и Концепции бухгалтерского учета.

Поскольку в данном случае речь идет о вероятностях событий, то при оценке подобных обязательств следует применять правила теории вероятностей и математической статистики.

При расчете оценочного обязательства бухгалтер должен руководствоваться принципом осмотрительности:

- большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов (в связи с чем в учете нет понятия «оценочный актив»);
- недопущение создания скрытых резервов [1].

Таким образом, бухгалтер, с одной стороны, не должен приукрасить статическое финансовое состояние своей компании, с другой – исказить представление пользователей отчетности о динамике финансового состояния компании.

Возвращаясь к примерам из ПБУ 8/2010, можно утверждать, что подпункт а описывает порядок расчета оценочного обязательства в случае, когда сумма потерь организации описывается дискретной

случайной величиной, а подпункт б – в случае, когда сумма потерь организации описывается случайной величиной, имеющей равномерное распределение. В обоих случаях расчет производился, исходя из правил расчета математического ожидания.

Для дальнейшего анализа введем случайную величину X , определяющую сумму потерь организации.

Поскольку в ПБУ 8/2010 нет требования о признании обязательства «в средней ожидаемой сумме» или «в наиболее ожидаемой сумме», но есть формулировка «более вероятно, чем нет» (в контексте МСФО 37 – «наличие обязательства кажется более вероятным, чем его отсутствие»), то, согласно этой формулировке, величину оценочного обязательства, которую мы будем обозначать a , можно определить, как точную нижнюю грань множества всех таких t , для которых выполняется неравенство $P(X \leq t) > 0,5$.

Здесь $P(X \leq t)$ определяет вероятность события $\{X \leq t\}$ для каждого действительного числа t . Или в краткой записи:

$$a = \inf \{t \mid P(X \leq t) > 0,5\}.$$

В подходе, изложенном в п. 17 ПБУ 8/2010, представлен расчет математического ожидания, которое далеко не всегда будет совпадать с результатом расчета, основанном на допущении, предложенным выше. Кроме того, в положении не указан порядок расчета при неравномерном непрерывном распределении.

Отметим, что если взять пример 2, то вероятность события $\{X \leq t\}$ для t из отрезка [1000; 4000] будет определяться следующим образом:

$$P(X \leq t) = \frac{t - 1000}{3000}.$$

Решением неравенства $\frac{t - 1000}{3000} > 0,5$ является

множество всех t таких, что $t > 2500$. Точная нижняя грань a найденного множества равна 2500. Таким образом, для данного примера математическое ожидание случайной величины X равно значению a , рассчитанному по предложенному выше способу.

Отметим, что подобное равенство имеет место для любого равномерного распределения случайной величины X . Но, вообще говоря, равенство математического ожидания случайной величины X и величины a не выполняется. Для иллюстрации этого утверждения рассмотрим распределение, которое, с одной стороны, является непрерывным, а с другой стороны – не является равномерным.

Пусть в примере 2 потери организации X по-прежнему распределены на отрезке [1 млн. руб.; 4 млн. руб.], но, в отличие от примера 2, распределение случайной величины X описываются следующей плотностью:

$$f(t) = \begin{cases} 0,25, & \text{если } 1 \leq t \leq 3; \\ 0,5, & \text{если } 3 < t \leq 4; \\ 0, & \text{иначе.} \end{cases}$$

Рассчитаем математическое ожидание случайной величины X :

$$EX = \int_{-\infty}^{+\infty} tf(t) dt = \int_1^3 \frac{t}{4} dt + \int_3^4 \frac{t}{2} dt = 2,75 \text{ млн.руб.}$$

Рассчитаем величину a по предложенному выше способу. Имеем

$$P(X \leq t) = \begin{cases} 0, & \text{если } t < 0; \\ \frac{t-1}{4}, & \text{если } 1 \leq t \leq 3; \\ \frac{t-2}{2}, & \text{если } 3 < t \leq 4; \\ 1, & \text{если } t > 4. \end{cases}$$

Решением неравенства $P(X \leq t) > 0,5$ является все такие t , что $t > 3$. Тогда величина $a = 3$ млн. руб.

В данном случае середина отрезка [1 000 тыс. руб.; 4 000 тыс. руб.] равна 2 500 тыс. руб., математическое ожидание 2 750 тыс. руб., а величина $a = 3 000$ тыс. руб. Это означает, что созданного оценочного обязательства в сумме 3 000 тыс. руб. с вероятностью 0,5 хватит на погашение обязательства, которое возникнет при наступлении обязывающего события. При этом 2 500 тыс. руб. хватит на покрытие обязательств только с вероятностью 0,375, а 2 750 тыс. руб. – с вероятностью 0,4375.

Как видно из примера, величина оценочного обязательства в зависимости от подхода меняется. При этом только последний подход соответствует условию «более вероятно, чем нет» с учетом требования «не создавать скрытые резервы». Учитывая то, что оценка вероятностей носит субъективный характер, расхождение между результатами расчетов в большинстве случаев допустимо признать несущественными, т.е. не способными повлиять на мнение пользователей бухгалтерской отчетности о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта. Но этот конкретный пример наглядно демонстрирует тот факт, что ПБУ 8/2010 противоречит само себе. В ряде случаев это может привести к нарушению требований ПБУ 1/2008, которое хоть и юридически слабее стандарта об оценочных обязательствах, но в котором отражены основные принципы бухгалтерского учета, идеи которых закреплены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете». Аналогичный вывод можно сделать из анализа МСФО 37.

Если мы возьмем пример 1 из ПБУ 8/2010, то становится очевидным, что величина оценочного обязательства определена неверно. Если рассчитать a по предложенному выше способу, то получим, что $a = 1000$ и $P(X \leq 1000) = 0,95$. В свою очередь $P(X \leq 1050) = 0,95$, что подтверждает необоснованность расходов в размере 50 тыс. руб. Если говорить обывденным языком, то величина обязательства не может составить 1 050 тыс. руб. ни при каких обстоятельствах. Она может быть только 1 000 тыс. руб. или 2 000 тыс. руб.

Это же утверждение можно доказать языком бухгалтера, оперируя категориями ПБУ 8/2010, если переделать условие задачи так, что качественно никаких изменений в условии не произойдет:

«Организация в любом случае понесет расходы в размере 1 000 тыс. руб., но существует вероятность (1 к 20), что организация дополнительно потратит еще 1 000 тыс. руб.».

В связи с тем, что в первом условии:

- можно надежно оценить сумму обязательства;
- дата возникновения обязательства еще не наступила;
- вероятность наступления этого события достаточно высока.

организация обязана признать оценочное обязательство в размере 1 000 тыс. руб.

Что касается второго условия, то здесь событие вероятнее не наступит, чем наступит ($0,05 < 0,5$). Таким образом, мы не имеем основания для признания оценочного обязательства в учете. В связи с тем, что не выполняется подпункт б п. 5 ПБУ 8/2010, но остальные подпункты выполняются, мы имеем дело с условным обязательством (п. 9 ПБУ 8/2010). Согласно п. 14 ПБУ 8/2010, условное обязательство не признается в бухгалтерском учете и подлежит отражению только в пояснениях в качестве справочной информации для пользователей информации.

Как уже отмечалось, расчет оптимального оценочного обязательства с помощью математического ожидания EX или с помощью величины $a = \inf \{t | P(X \leq t) > 0,5\}$ для равномерного распределения случайной величины X идентичен. Также нельзя не отметить, что если оценочное обязательство определять как математическое ожидание EX , то, согласно усиленному закону больших чисел Колмогорова:

$$P\left(\frac{X_1 + \dots + X_n}{n} \rightarrow EX\right) = 1 \quad (1)$$

Здесь X_1, X_2, \dots – независимые случайные величины, имеющие точно такое же распределение, что и случайная величина X , при этом мы предполагаем, что существует математическое ожидание случайной величины X .

Если в n ситуациях было принято решение об установлении оценочного обязательства равном EX , то за n таких ситуаций общий размер оценочного обязательства составит nEX , а общие потери организации будут равны $X_1 + \dots + X_n$, здесь случайная величина X_i определяет потери организации в i -й ситуации, $i = 1, \dots, n$. При этом соотношение (1) показывает, что при достаточно большом n с вероятностью, близкой к единице, общие потери организации будут мало чем отличаться от общего размера оценочных обязательств.

Также стоит добавить, что если X_1, X_2, \dots – независимые случайные величины, имеющие точно такое же распределение, что и случайная величина X , которая имеет ненулевую конечную дисперсию, то, согласно центральной предельной теореме, при достаточно больших n для величины a , рассчитанной для случайной величины $X_1 + \dots + X_n$, будет верным следующее соотношение: $a \approx nEX$. Это наблюдение стыкует два разных метода определения оптимального оценочного обязательства.

Таким образом, подход, описанный в российском и международном стандартах учета, соответствует условию «более вероятен, чем нет» при бесконечно (достаточно большом количестве) повторяющихся операций. Это означает, что в примерах, описанных

в ПБУ 8/2010, количество судебных разбирательств должно быть достаточно большим.

Для большей наглядности возьмем пример, рассмотренный в исследовательском документе КПМГ «New on the Horizon: Measurement of liabilities in IAS 37», который посвящен изменениям, внесенным в МСФО 37.

Нефтедобывающая компания Y имеет обязательство по демонтажу нефтяной вышки по окончании ее срока полезного использования. Компания не может отменить это обязательство или передать его третьему лицу.

Компания Y намерена выполнять демонтажные работы посредством услуг подрядчика. Суммы затрат и соответствующие им значения вероятностей на проведение демонтажных работ приведены в табл. 1.

Таблица 1

ВОЗМОЖНЫЕ ВАРИАНТЫ ЗАТРАТ НА ДЕМОНТАЖ НЕФТЯНОЙ ВЫШКИ

Вариант	Срок полезного использования	Стоимость работ подрядчика, д.е	Вероятность сценария, %
1	10 лет	200	5
2	10 лет	225	25
3	10 лет	275	20
4	15 лет	230	5
5	15 лет	260	25
6	15 лет	340	20

Поскольку предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты, оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины.

С учетом временного фактора ставку дисконтирования предложено установить в размере:

- 10 лет – 6%;
- 15 лет – 5,5%.

Приведенные к настоящему времени затраты представлены в табл. 2.

Таблица 2

ДИСКОНТИРОВАННАЯ ВЕЛИЧИНА ЗАТРАТ НА ДЕМОНТАЖ НЕФТЯНОЙ ВЫШКИ

Вариант	Срок полезного использования	Стоимость работ подрядчика, д.е	Ставка дисконтирования, %	Дисконтированная величина затрат, д.е.
1	10 лет	200	6	112
2	10 лет	225	6	126
3	10 лет	275	6	154
4	15 лет	230	5,5	103
5	15 лет	260	5,5	116
6	15 лет	340	5,5	152

Определяя математическое ожидание, получим:

$$112 * 5\% + 126 * 25\% + 154 * 20\% + 103 * 5\% + 116 * 25\% + 152 * 20\% = 132 \text{ (д.е.)}$$

С учетом фактора риска (допустим, 5%) в соответствии с существующим подходом оценочное обязательство в учете должно быть отражено в размере 139 денежных единиц ($132 * 1,05$).

Для того чтобы воспользоваться предложенным альтернативным вариантом, расходы на демонтажные работы необходимо ранжировать по возрастанию и рассчитать соответствующие значения функции распределения, как показано в табл. 3.

Таблица 3

ФУНКЦИЯ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ НА ДЕМОНТАЖ НЕФТЯНОЙ ВЫШКИ

Вариант	Дисконтированная величина затрат, д.е.	Вероятность сценария, %	Вероятность нарастающим итогом (значение функции распределения), %
4	103	5	5
1	112	5	10
5	116	25	35
2	126	25	60
6	152	20	80
3	154	20	100

Соответственно, оптимальное значение оценочного обязательства без учета пятипроцентного риска составляет 126 д.е., т.е. затратам при варианте 2, поскольку именно этой суммы будет достаточно с вероятностью 60% на покрытие обязательств по демонтажу. 60% – это минимум функции распределения для всех значений, превышающих 50%.

С учетом фактора риска (5%) в соответствии с предложенным подходом оценочное обязательство в учете должно быть отражено в размере 132 денежных единицы, что на 5% меньше обязательства, рассчитанного на основе норм ПБУ 8/2010 и МСФО 37.

Продолжая пример, допустим, что на следующую отчетную дату показатели, необходимые для расчета оценочного обязательства, принципиально не изменились и имеют значения, представленные в табл. 4.

Таблица 4

ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ РАСЧЕТА ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Вариант	Оставшийся срок полезного использования	Стоимость работ подрядчика, д.е.	Ставка дисконтирования, %	Дисконтированная величина затрат, д.е.
1	9 лет	200	6	118
2	9 лет	225	6	133
3	9 лет	275	6	163
4	14 лет	230	5,50	109
5	14 лет	260	5,50	123
6	14 лет	340	5,50	161

В данном случае оптимальное значение с учетом риска в размере 5% составит 140 д.е. (**133 * 1,05**). Таким образом, в учете созданное на предыдущую отчетную дату оценочное обязательство, которое представляет собой оценочное значение, необходимо скорректировать, увеличив на 8 д.е. Стоит отметить, что, по существующим правилам, оценочное обязательство было бы создано в сумме 147 д.е.

До поправок в МСФО 37 в стандарте имела место правило, согласно которому в случае разового обязательства наилучшей оценкой может быть наиболее вероятный результат, однако при этом должны

учитываться другие возможные результаты. Применяя это правило к примеру 1, получим обязательство в размере 1 000 тыс. руб., т.е. сумму, аналогичную рассчитанной по предложенному методу. Однако формулировки старого стандарта носили бессистемный характер. Они требовали «учитывать другие возможные результаты», отдавая на откуп профессиональному суждению бухгалтера выбор ситуации, когда эти результаты учитывались, а когда нет. При этом подход математического ожидания также присутствовал в стандарте.

Можно заключить, что главным недостатком российского и международного (как до поправок, так и после них) стандартов является то, что они не основаны на анализе распределения случайной величины.

При внедрении базовых принципов теории вероятностей порядок оценки оценочного обязательства с неопределенной суммой выглядит следующим образом:

- предварительно необходимо оценить вероятность каждого исхода;
- определяется минимальная сумма, достаточная для покрытия обязательств в половине случаев.

При большом количестве аналогичных оснований для признания в учете оценочных обязательств допустимо их признание в учете и отчетности в средневзвешенной оценке.

Получается, что ошибочный подход, представленный в учетных стандартах, способен существенно повлиять на мнение пользователей бухгалтерской отчетности в случае, когда одновременно выполняются два условия:

- варианты исхода события в суммовом выражении более чем существенно отличаются друг от друга;
- обязывающее событие является редким в деятельности организации.

Примером, когда имеют место указанные выше критерии, является оценочное обязательство по арбитражному разбирательству при условии, что практика по аналогичным делам характеризуется большим числом противоположных решений.

Литература

1. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 37 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29 дек. 1997. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Боровков А.А. Теория вероятностей [Текст] / А.А. Боровков. – М. : Эдиториал УРСС, 1999. – 472 с.

7. Новое на горизонте: оценка обязательств в соответствии с МСФО 37 [Электронный ресурс] / КПМГ. URL: <http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/new-on-the-horizon-measurement-of-liabilities-in-ias-37-o-201003.aspx>.
8. Пятов М.Л. Признание оценочных обязательств (provisions) согласно МСФО (IAS) 37 [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14585>.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; теория вероятностей; математическая статистика; принцип осмотрительности; оценочные обязательства; условные обязательства; условные активы; ПБУ 8/2010; МСФО 37; оценка обязательств.

Воеводин Александр Петрович

Хрущев Сергей Евгеньевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Концепция достоверного и добросовестного взгляда на финансовую информацию является основополагающей для бухгалтерского учета, что особенно ярко проявляется в период экономических кризисов. Причем роль оценочных значений (прежде всего обязательств) в рамках данной концепции двоякая: с одной стороны, обеспечение достоверности показателей финансовой отчетности без признания оценочных обязательств невозможно, но с другой стороны, стоимостная оценка оценочных обязательств во многом определяется добросовестностью профессионального бухгалтера. В связи с этим исследование альтернативных вариантов

определения оценочных обязательств, анализ их эффективности является насущной необходимостью не только в свете современного развития концептуальных основ и методологии бухгалтерского учета в целом, но и с точки зрения выработки рациональных рекомендаций практикующему бухгалтеру, вынужденному принимать профессиональные суждения в условиях множества неопределенностей.

Научная новизна и практическая значимость. В статье дана характеристика оценочного обязательства как объекта бухгалтерского учета, проанализирована действующая нормативная концепция признания и оценки в бухгалтерском учете данной категории как в рамках российских, так и в рамках международных стандартов бухгалтерского учета, выявлены внутренние противоречия, присущие указанным стандартам. Авторами на основе теории вероятностей и математической статистики предложены и логически обоснованы алгоритмы формирования стоимости оценочных обязательств не на основе точечных оценок вероятности событий, а на основе оценки плотности вероятностных результатов событий. Такой подход существенно снижает искажение полученных результатов в сравнении с результатами, полученными на базе учетных стандартов, если число возможных событий относительно невелико. При этом в статье последовательно и аргументировано доказывается эффективность предложенного алгоритма.

Практическая значимость предложенного авторами подхода выражается в обеспечении практикующего бухгалтера конкретной и логически убедительной базой для формирования профессионального суждения при определении величины оценочного обязательства, позволяющего, соблюдая принцип рациональности учета, избежать нарушения принципа осмотрительности.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Шапошников А.А., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ», г. Новосибирск.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ