

Научная статья

УДК 657.1

EDN [DKFKVD](#)

DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(1).4

Т.Г. Арбатская , Я.В. Путырская  ✉*Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация*Автор, ответственный за переписку: Я.В. Путырская, PutyrskayaYV@bgu.ru

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ И НЕГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРАХ ЭКОНОМИКИ

АННОТАЦИЯ. Специфика деятельности экономических субъектов в государственном и негосударственном секторах способствовала обособлению подсистем бухгалтерского учета в этих секторах, каждая из которых формировалась исходя из своих организационных, технических и методических основ. В настоящее время развитие бухгалтерского учета в РФ осуществляется в этих секторах в соответствии с МСФО параллельно, путем разработки новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, содержание норм которых зачастую различается в отношении одних и тех же учетных объектов. Вместе с тем, существующие особенности деятельности организаций каждого сектора не должны являться причиной расхождений в подходах к признанию и учету аналогичных объектов. По нашему мнению, при разработке федеральных стандартов должны применяться единые подходы к определению объектов, их классификации, признанию, оценке и раскрытию информации о них в отчетности. Одним из наиболее сложных объектов учета как в государственном, так и в негосударственном секторе, являются оценочные обязательства. Проблемным аспектам их признания и учета посредством создания резервов посвящена данная статья. Результатом исследования является проведение сравнительного анализа нормативного регулирования создания резервов по оценочным обязательствам и выявление проблем их формирования на практике. Это позволило классифицировать резервы по критерию возможности их дисконтирования. Предложено расширить перечень оснований для создания резервов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Оценочные обязательства, резервы, дисконтирование, ФСБУ, государственный и негосударственный сектор экономики, единая система бухгалтерского учета.

ИНФОРМАЦИЯ О СТАТЬЕ. Дата поступления 21 декабря 2021 г.; дата принятия к печати 21 марта 2022 г.; дата онлайн-размещения 30 апреля 2022 г.

Original article

Т.Г. Arbatskaya , Ya.V. Putyrskaya  ✉*Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation*Corresponding author: Ya.V. Putyrskaya, PutyrskayaYV@bgu.ru

ESTIMATED LIABILITIES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC AND NON-PUBLIC SECTORS OF THE ECONOMY

ABSTRACT. The specifics of the activities of economic entities in the state and non-state sectors contributed to the isolation of accounting subsystems in these sectors, each of which was formed based on its organizational, technical and methodological foundations. Currently, the development of accounting in the Russian Federation is carried out in these sectors in accordance with IFRS in parallel, through the development of new federal accounting standards, the content of the norms of which often differ in relation to the same accounting objects. At the same time, the existing

© Арбатская Т.Г., Путырская Я.В., 2022

features of the organizations' activities in each sector should not cause discrepancies in approaches to the recognition and accounting of similar objects. In our opinion, developing federal standards, uniform approaches should be applied to the definition of objects, their classification, recognition, evaluation and disclosure of information about them in the reporting. One of the most difficult objects of accounting in both the public and non-governmental sectors are estimated liabilities. This article is devoted to the problematic aspects of their recognition and accounting through the creation of provisions. The result of the study is a comparative analysis of the legal regulation of the creation of provisions for estimated liabilities and the identification of problems of their formation in practice. This made it possible to classify provisions according to the criterion of the possibility of discounting them. It is offered to expand the list of grounds for creating provisions.

KEYWORDS. Estimated liabilities, provisions, discounting, FSAR (Federal Standards of Accounting Records), public and non-public sector of economy, unified accounting system.

ARTICLE INFO. Received December 21, 2021; accepted March 21, 2022; available online April 30, 2022.

В настоящее время осуществляется полномасштабное реформирование бухгалтерского учета в государственном и негосударственном секторах экономики в целях повышения качества учетной и отчетной информации. Развитие бухгалтерского учета в нашей стране осуществляется на основании принципов международных стандартов финансовой отчетности. Особенности, условиям и проблемам их применения в России посвящены труды Т.Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской [1], Е.М. Сорокиной [2], Н.Е. Левченко, Я.В. Путырская [3], Л.И. Ткаченко [4], Д.А. Одаховской и Г.Г. Печенниковой [5] и др.

Статья посвящена исследованию современного состояния и перспектив разработки и утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета государственных финансов.

Исследованию процесса разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета как в государственном, так и в негосударственном секторах экономики нашей страны рассматривались в работах Т.Ю. Дружиловской и Э.С. Дружиловской [1; 6], Л.И. Куликова [7] Т.В. Пащенко и А.А. Саначевой, [8], Н.Е. Левченко и Я.В. Путырской [3], Л.И. Ткаченко [4], И.И. Яхина [9].

В своей работе бухгалтер сталкивается с необходимостью применения профессионального суждения при отражении оценочных значений в учете и отчетности. Согласно ФСБУ государственных финансов, оценочное значение — это значение какого-либо показателя, которое рассчитано или приблизительно определено при отсутствии точного способа его определения (п. 6 Федерального стандарта № 274н). Одним из видов оценочных значений являются резервы, в том числе резервы предстоящих расходов и оценочные резервы. Общей целью создания всех видов резервов является формирование учетно-отчетной информации, полезной пользователям для принятия экономических решений. В свою очередь, оценочные резервы обеспечивают актуальную оценку некоторых видов активов в действующих условиях хозяйствования на отчетную дату [10]. Вопросы учета и признания в бухгалтерской отчетности оценочных резервов являются более изученными и раскрыты в трудах авторов Т.Г. Арбатской [10; 11], И.А. Варпаевой [12] и др.

В то время как резервы предстоящих расходов (далее — РПР, резервы) предназначены для равномерного отражения расходов организации по обязательствам, не определенным по величине и (или) времени исполнения и планирования.

Несмотря на то, что в негосударственном секторе оценочные значения существуют относительно давно, анализ действующих нормативных правовых

актов показал отсутствие какого-либо определения оценочного значения. В ряде ПБУ содержатся лишь отдельные положения, касающиеся учета тех или иных оценочных значений. На наш взгляд, актуальным в настоящее время является формирование резервов предстоящих расходов для признания оценочных обязательств.

В негосударственном секторе экономики резервы формируются уже длительное время, в то время как в государственном секторе резерв как учетный объект появился в системе бухгалтерского (бюджетного) учета в 2014 г., при вступлении в силу Приказа Минфина России от 29.08.2014г. № 89н¹ в связи с внесением изменений в Единый план счетов и инструкцию по его применению. Проведем сравнительный анализ существующего регулирования РПП в российском учете и в МСФО, для этого рассмотрим следующие нормативные акты:

1. ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» (далее — ФСБУ «Резервы»).
2. МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
3. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждено Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н.
4. Международный стандарт (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

По результатам анализа табл. 1 можно сделать следующие выводы.

Во-первых, отсутствует терминологическое единство в представленных стандартах, что объясняется особенностями перевода текста международных стандартов на русский язык. В результате, в отечественных стандартах для государственного и негосударственного сектора появились два термина — «резерв» и «оценочное обязательство», которые, по сути, являются одним и тем же учетным объектом. Как указывает Э.С. Дружиловская, в оригинальном варианте на английском языке в МСФО ОС 19 и МСФО 37 используется термин «provisions». Вместе с тем при переводе МСФО ОС 19 «provisions» переведен как резерв, а в русскоязычной версии МСФО (IAS) 37 этот же термин переведен как «оценочные обязательства» [13]. Соглашаясь с мнением И.А. Слободняка, Т.Г. Арбатской [14], считаем, что в целях формирования единой учетной системы при разработке отечественных ФСБУ Минфину РФ следует применять единую терминологию для государственного и негосударственного секторов экономики. В статье используется термин «резерв», закрепленный ФСБУ государственных финансов.

Во-вторых, анализ условий признания резервов и оценочных обязательств в представленных нормативных актах показал, что существенные отличия отсутствуют. Конкретный перечень создаваемых резервов закреплен только в ФСБУ государственных финансов. Однако, и этот перечень не является исчерпывающим, поскольку создание иных видов резервов регламентируется другими стандартами и документами в области регулирования бухгалтерского учета. Например, согласно ФСБУ «Выплаты персоналу» должен создаваться резерв для оплаты отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск, включая платежи на обязательное социальное страхование². В то же время следует отметить,

¹ «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 декабря 2010 г. N 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» : Приказ Минфина России от 29 авг. 2014 г. № 89н // СПС «КонсультантПлюс».

² Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Выплаты персоналу» : Приказ Минфина России от 15 нояб. 2019 г. № 184н // Там же.

Таблица 1

Сравнительный анализ регулирования учета резервов предстоящих расходов для государственного и негосударственного сектора

Для государственного сектора		Для негосударственного сектора	
ФСБУ «Резервы»	МСФО ОС 19	ПБУ 8/2010	МСФО 37(IAS)
<i>Определение</i>			
<p>Резерв — обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного законодательством РФ требования к субъекту учета и (или) публично-правовому образованию физического или юридического лица, иного публично-правового образования, субъекта международного права, с ненаступившим сроком его исполнения (предъявления), имеющая на момент признания в бухгалтерском учете расчетно-документальную обоснованную оценку с неопределенным временем (финансовым периодом) исполнения (предъявления) требования</p>	<p>Резерв — это обязательство, неопределенное по величине или времени исполнения</p>	<p>Определения резерва нет. Оценочное обязательство — обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения Есть указания отражать оценочные обязательства на счете учета резервов предстоящих расходов</p>	<p>Определения резерва нет. Оценочное обязательство — обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.</p>
<i>Условия признания</i>			
<ul style="list-style-type: none"> – у субъекта учета имеется обязанность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни; – для исполнения обязанности потребуются выбытие активов; – размер обязанности может быть обоснованно оценен и подтвержден расчетно или документально; – момент предъявления требования об исполнении обязательства и его размер не зависят от действий субъекта учета 	<ul style="list-style-type: none"> – у организации имеется текущее обязательство (юридическое или традиционное), возникшее в результате прошлого события; – есть вероятность того, что для погашения обязательства потребуются ресурсы, заключающих экономические выгоды или возможность полезного использования; – сумма обязательства может быть достоверно оценена 	<ul style="list-style-type: none"> – у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует; – уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно; – величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена 	<ul style="list-style-type: none"> – у организации есть существующая обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате какого-либо прошлого события; – представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуются ресурсы, содержащих экономические выгоды; – возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства

Окончание табл. 1

Для государственного сектора		Для негосударственного сектора	
ФСБУ «Резервы»	МСФО ОС 19	ПБУ 8/2010	МСФО 37(IAS)
<i>Виды резервов</i>			
<p>1. Резерв для оплаты гарантийного ремонта, техобслуживания.</p> <p>2. Резерв по убыточным договорным обязательствам — резерв.</p> <p>3. Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации.</p> <p>4. Резерв для оплаты возникающих претензий и исков.</p> <p>5. Резерв по реструктуризации</p>	<p>Прямо не указаны, но есть примеры обстоятельств, при которых признается оценочное обязательство, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> – гарантийный ремонт; – реструктуризация; – обременительные договоры; – штрафы или затраты на восстановление окружающей среды в результате ее загрязнения и др. 	<p>Прямо не указаны, но есть примеры обстоятельств, при которых признается оценочное обязательство, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> – реструктуризация деятельности организации – выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение – допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов; – участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу; – наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции 	<p>Прямо не указаны, но есть примеры обстоятельств, при которых признается оценочное обязательство, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> – гарантийный ремонт; – реструктуризация; – обременительные договоры; – штрафы или затраты на ликвидацию незаконного ущерба окружающей среды и др.

что резерв на выплату ежегодного вознаграждения на выслугу лет, который на практике формируется наряду с резервом на оплату отпусков, нормативными документами по бухгалтерскому учету не регламентирован. В соответствии с п. 302.1 Инструкции № 157н помимо указанных случаев резервы могут быть созданы по обязательствам, возникающим в отношении фактов хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует неопределенность на отчетную дату из-за отсутствия первичных учетных документов (например, по расходам на услуги связи, на коммунальные услуги), а также в иных случаях, предусмотренных учетной политикой (по расходам в виде пери-

одических платежей, если имеются основания для их осуществления, установленные нормативными актами или договором)³.

Рассмотрим методики создания различных видов резервов согласно нормативным актам, регламентирующим ведение учета в организациях бюджетной сферы, дополнив их авторскими предложениями к порядку их расчета. (табл. 2)

В табл. 2 систематизированы условия и порядок создания различных видов резервов. Поскольку отдельные вопросы признания резервов — дата, величина — остаются неурегулированными и вызывающими сложности при практическом применении, авторами сделаны предложения по порядку их создания.

Следует отметить, что в таблице были рассмотрены только резервы, которые регулируются нормативными документами и существуют на практике. Однако, некоторые специалисты — М. Мишанина [15], Т.С. Маслова и С.А. Кемаева [16], Л. Ларцева [17] — полагают, что может быть создан резерв на ремонт основных средств — текущий или капитальный. Позиция Минфина РФ в отношении создания резерва на ремонт основных средств для целей бухгалтерского учета достаточно определенная, как для организаций государственного, так и негосударственного секторов экономики — резерв не создается, поскольку не выполняется условие о наличии обязанности, возникшей в результате прошлых событий хозяйственной жизни. (п. 5 ПБУ 8/2010 и п.9 ФСБУ «Резервы») Тем не менее, такая позиция является спорной, поскольку в примере, приведенном в ПБУ 8/2010, не допускается создание резерва под проведение ремонта, но предлагается создавать резерв на оплату штрафа из-за отсутствия ремонта, обязательного к проведению в отдельных отраслях. На наш взгляд, альтернативы проведения или непроведения обязательного ремонта и получения штрафа являются равнозначными. В тоже время резервирование расходов на ремонт не предусмотрено, а резервирование расходов на штраф обосновывается в примерах, приведенных в приложении к ПБУ 8/2010. Так, отсутствие резерва на ремонт не означает, что организация не будет его проводить. В связи с этим, предложение Минфина РФ о резервировании расходов на уплату штрафов является крайне нелогичным. По нашему мнению, гораздо логичнее резервировать расходы на ремонт основных средств, а не расходы на уплату штрафа по непроведению ремонта. Полагаем, что Минфину РФ следует рассмотреть вопрос о предоставлении возможности резервировать расходы на ремонт основных средств в соответствии с учетной политикой субъекта.

Другим проблемным вопросом является оценка величины резервов при их создании и отражении в отчетности.

В соответствии с п.16.ФСБУ «Резервы» резерв должен быть признан в сумме расчетно-документальной обоснованной оценки, проведенной на отчетную дату, либо на иную дату признания резерва, установленную в соответствии со стандартом. Далее в п. 17. стандарта уточнено, что, если предполагаемый срок исполнения обязательства, по которому сформирован резерв, превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты, сумма резерва определяется с учетом дисконтирования его величины. По нашему мнению, не для всех видов создаваемых резервов можно применить дисконтирование, поскольку для отдельных видов оценочных обязательств, под которые создаются резервы, установить срок исполнения затруднительно. Например, по резервам для оплаты возникающих претензий и исков срок судебного разбирательства может быть в пределах установленного зако-

³ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению : Приказ Минфина России от 01 дек. 2010 г. № 157н // СПС «КонсультантПлюс».

Таблица 2

Методики создания резервов

Вид резерва	Условия создания	Дата признания	Метод оценки	Комментарии авторов
Резерв на оплату отпусков	Факт выполнения персоналом трудовых функций	В соответствии с периодичностью, установленной в учетной политике, но не реже, чем на дату составления годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности.	1. По каждому работнику исходя из расчета его среднедневного заработка; 2. По группам персонала исходя из расчета средней заработной платы; 3. По учреждению в целом исходя из средней заработной платы работников	<i>Прогнозирование для сотрудников в целом и отдельных групп. Можно воспользоваться методикой для целей налогового учета</i>
Резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, по итогам работы за год или по иным выплатам (например, выплата выходного пособия)	Обязанность выплаты ежегодного вознаграждения за выслугу лет, по итогам работы за год или иным выплатам предусмотрена локальными актами	<i>Дата не определена. Считаем, что резерв должен создаваться не реже, чем на дату составления годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности</i>	<i>Предлагается создавать в том же порядке, что и резерв на оплату отпусков. Для этого необходимо определить предполагаемый размер вознаграждений, предполагаемый размер расходов на оплату труда и рассчитать процент отчислений в резерв</i>	<i>Прогнозирование для сотрудников в целом и отдельных групп. Можно воспользоваться методикой создания резерва на оплату отпусков для целей бухгалтерского или налогового учета</i>
Резерв для оплаты гарантийного ремонта, техобслуживания	Наличие в договоре условия об обязанности проведения гарантийного ремонта и технического обслуживания по требованию покупателя	На дату реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. <i>Авторами предлагается создавать резерв не на каждую дату реализации, а на конец месяца</i>	Согласно ФСБУ определяет субъектом самостоятельно расчетным путем и утверждается в учетной политике	<i>Учреждение может воспользоваться методикой, содержащейся в п. 2 ст. 267 НК РФ, рассчитывая процент отчислений в резерв исходя из расходов на гарантийный ремонт и объема реализации за предыдущие три года. Также возможно применение математической модели на основе корреляции с выручкой</i>

Продолжение табл. 2

Вид резерва	Условия создания	Дата признания	Метод оценки	Комментарии авторов
Резерв по убыточным договорным обязательствам	Убыточность дальнейшего исполнения договора, который изначально заключался на условиях безубыточности и самостоятельного покрытия расходов, подтвержденная расчетным путем	Признается на дату подтверждения расчетным путем убыточности договора	Сумма ожидаемого превышения затрат на исполнение договора над экономическими выгодами от его исполнения	Величина резерва определяется исходя из затрат на исполнение договора за вычетом экономических выгод. Если исполнение договора предусматривается в срок свыше 12 месяцев, то величина резерва дисконтируется
Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации	Наличие обязательств по демонтажу ОС, выводу ОС из эксплуатации или восстановлению земельного участка, определяемое расчетно (документально) подтвержденных субъектом учета	На момент признания объекта основных средств к учету	В сумме планируемых обязательств по демонтажу, в сумме резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации, отраженной в передаточных документах	Сумма резерва определяется с учетом дисконтирования его величины
Резерв для оплаты возникающих претензий и исков	Наличие оспоримых требований и исков	На дату получения претензионного требования — по оспоримым претензионным требованиям, по которым субъектом учета предполагается досудебное урегулирование; На дату уведомления субъекта учета о принятии иска к судебному производству — по оспоримым исковым требованиям, по которым субъектом учета не предполагается досудебное урегулирование	Резерв по претензиям, искам признается в полной сумме претензионных требований и исков. В учетной политике может быть предусмотрено формирование величины резерва в зависимости от профессионального суждения юристов о вероятности неблагоприятного исхода для организации	<i>Считаем, что дисконтирование величины резерва не осуществляется, так как невозможно предусмотреть длительность судебного процесса</i>

Окончание табл. 2

Вид резерва	Условия создания	Дата признания	Метод оценки	Комментарии авторов
Резерв по реструктуризации	Наличие утвержденного плана (программы) реструктуризации деятельности. Раскрытие сведений о предстоящих изменениях тем лицам, чьи права будут затронуты	На более раннюю дату из дат: – на дату доведения сведений о мероприятиях по реструктуризации деятельности до лиц, права которых затрагиваются; – на дату начала реализации мероприятий по реструктуризации деятельности	Сумма обязательств, возникающих вследствие реализации мероприятий по реструктуризации деятельности	<i>Если исполнение плана по реструктуризации предусматривается в срок свыше 12 месяцев, то величина резерва подлежит дисконтированию</i>

Примечание: Курсивом выделены комментарии авторов.

нодательством 6-месячного срока (ст. 152 АПК РФ⁴), так и свыше в зависимости от сложности спора.

Также проблемной является оценка резерва по гарантийному ремонту при его создании и последующей корректировке на годовую отчетную дату. Так, согласно п. 10 ФСБУ «Резервы» резерв по гарантийному ремонту должен быть создан на дату передачи покупателю товаров, работ, услуг, которые подлежат гарантийному ремонту и (или) текущему обслуживанию. Порядок определения величины резерва по гарантийному ремонту устанавливается организацией самостоятельно в ее учетной политике. Вместе с тем методическими указаниями предусмотрено создание одного общего резерва для всех видов товаров, работ, услуг, по которым имеются гарантийные обязательства. Для расчета величины резерва используются усредненные статистические данные по объему выручки и расходам на гарантийный ремонт за прошлые отчетные периоды⁵. Однако с учетом требования стандарта — формировать резерв на каждую дату отгрузки — данный подход представляется трудно реализуемым на практике ввиду возможно большой номенклатуры, значительного объема продаж и различных сроков гарантийного ремонта и технического обслуживания. По нашему мнению, целесообразно создавать такой резерв на отчетную дату исходя из объема выручки за отчетный период и процента отчислений на гарантийный ремонт, рассчитанного в начале отчетного периода.

Если срок гарантийного ремонта превышает 12 мес. после годовой отчетной даты, то по совокупности норм п. 10 и п. 16 стандарта можно сделать вывод, что данный резерв подлежит дисконтированию на дату его создания. С другой стороны, если резерв создается исходя из общей выручки отчетного периода и установленного процента отчислений в резерв, рассчитанного по статистическим усредненным данным прошлых периодов по всей номенклатуре, то в этом случае гарантийный срок по конкретным видам реализованных товаров, работ, услуг, не учитывается, а, следовательно, дисконтирование применить невозможно.

⁴ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации : Федер. закон РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Методические рекомендации по применению федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» : Письмо Минфина России от 05 авг. 2019 г. № 02-07-07/58716 // Там же.

Из этого следует, что все виды создаваемых резервов можно разделить на две группы — резервы, к которым применимо дисконтирование, и резервы, величину которых дисконтировать нецелесообразно или невозможно.

Также для дисконтирования величины резервов Минфином установлено применения ставки дисконтирования, в качестве которой используется ключевая ставка Центрального банка Российской Федерации, действующая на годовую отчетную дату. Данное правило невозможно применить при оценке дисконтированной величины резерва на дату его создания. В связи с этим, считаем возможным применение действующей ключевой ставки Центрального банка на дату формирования резерва. На каждую последующую годовую отчетную дату осуществляется пересмотр стоимостной оценки резерва с учетом ее увеличения в связи с приближением срока исполнения обязательств в порядке, установленном п. 27 ФСБУ «Резервы». Расчет дисконтированной суммы резерва при изменении ключевой ставки можно осуществлять с учетом подхода, предложенного С.С. Ованесяном, на основе метода, альтернативного эластичности, предполагающего расчет коэффициентов влияния параметров на дисконтированную стоимость [18].

В настоящей статье проведен сравнительный анализ нормативного регулирования создания резервов по оценочным обязательствам, создаваемым в организациях государственного и негосударственного секторов экономики. В целом условия создания резервов в российском законодательстве сходны и не противоречат требованиям МСФО. Предложено расширить перечень оснований для создания резервов за счет включения резерва на ремонт основных средств. При анализе положений стандарта ФСБУ «Резервы» выявлены проблемные аспекты для применения на практике при создании резервов, связанные с датой признания резервов, расчетом их величины и возможностью дисконтирования. Предложено классифицировать резервы на подлежащие и не подлежащие дисконтированию.

Список использованной литературы

1. Дружиловская Т.Ю. Обновление программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета негосударственного сектора / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2018. — № 4. — С. 11–22.
2. Сорокина Е.М. Возможности и проблемы применения Международных стандартов финансовой отчетности в России / Е.М. Сорокина. — DOI 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477 // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2016. — Т. 26, № 3. — С. 469–477.
3. Левченко Н.Е. Международные стандарты финансовой отчетности: проблемы внедрения / Н.Е. Левченко, Я.В. Путырская // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2019. — Т. 16, № 3. — С. 101–108.
4. Ткаченко Л.И. Совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в бюджетной сфере в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) / Л.И. Ткаченко // Проблемы учета и финансов. — 2013. — № 4 (12). — С. 66–69.
5. Одаховская Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, нематериальных активов и амортизационных отчислений в целях развития и совершенствования подходов к оценке имущества компании / Д.А. Одаховская, Г.Г. Печеникова. — DOI 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122 // Известия Байкальского государственного университета. — 2019. — Т. 29, № 1. — С. 113–122.
6. Дружиловская Э.С. Современный этап формирования систем федеральных стандартов бухгалтерского учета государственного и негосударственного секторов / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — № 7. — С. 12–21.

7. Куликова Л.И. Система регулирования бухгалтерского учета и отчетности в организационной бюджетной сфере: современное состояние и перспективы / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2021. — № 18. — С. 2–12.

8. Пащенко Т.В. Реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе / Т.В. Пащенко, А.А. Саначева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2018. — № 20. — С. 9–17.

9. Яхин И.И. Развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в секторе государственного управления на основе МСФО ОС / И.И. Яхин // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — № 24. — С. 9–15.

10. Арбатская Т.Г. Актуальные вопросы формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете / Т.Г. Арбатская // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — Т. 16, вып. 41. — С. 21–29.

11. Арбатская Т.Г. Формирование и учет оценочных резервов организации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.Г. Арбатская. — Иркутск, 2008. — 206 с.

12. Варпаева И.А. Стандарт для государственного сектора «Запасы»: основные аспекты учета готовой продукции / И.А. Варпаева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — № 9. — С. 7–15.

13. Дружиловская Э.С. Актуальные проблемы российского и международного учета оценочных обязательств организаций государственного и негосударственного секторов / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2018. — № 17. — С. 2–12.

14. Слободняк И.А. Единая теория бухгалтерского учета как необходимое и достаточное условие формирования единого учетного пространства / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская // Учет. Анализ. Аудит. — 2015. — № 3. — С. 43–53.

15. Мишанина М. Особенности признания расходов на ремонт основных средств / М. Мишанина // Учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2021. — № 5. — С. 22–31.

16. Маслова Т.С. Резервы под снижение стоимости материальных запасов в условиях реформирования бухгалтерского учета / Т.С. Маслова, С.А. Кемаева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2020. — № 5. — С. 14–22.

17. Ларцева Л. Расходы на ремонт основных средств / Л. Ларцева // Автономные учреждения: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2018. — № 8. — С. 24–31.

18. Ованесян С.С. Альтернативный метод оценки влияния факторов на показатели экономической системы / С.С. Ованесян. — DOI 10.17150/2500-2759.2021.31(2).208-215 // Известия Байкальского государственного университета. — 2021. — Т. 31, № 2. — С. 208–215.

References

1. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. Updating the Program for the Development of Federal Accounting Standards for the Non-Governmental Sector. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 4, pp. 11–22. (In Russian).

2. Sorokina E. M. Opportunities and Challenges for Implementation of International Financial Reporting Standards in Russia. *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii = Bulletin of Irkutsk State Economics Academy*, 2016, vol. 26, no. 3, pp. 469–477. (In Russian). DOI: 10.17150/1993-3541.2016.26(3).469-477.

3. Levchenko N.E., Putyrskaya Ya.V. International Financial Reporting Standards: Problems of Implementation. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: problems and solutions*, 2019, vol. 16, no. 3, pp. 101–108. (In Russian).

4. Tkachenko L.I. The Improvement of Accounting and Reporting in the Budgetary Sphere According to the International Financial Reporting Standards for Public Sector (IFRS PS). *Problemy ucheta i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2013, no. 4, pp. 66–69. (In Russian).

5. Odakhovskaya D.A., Pechennikova G.G. Accounting and Tax Accounting of Fixed Assets, Intangible Assets and Depreciation for Development and Improvement of Approaches to Assessment of the Company's Assets. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2019, vol. 29, no. 1, pp. 113–122. (In Russian). DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).113-122.

6. Druzhilovskaya E.S. The Modern Stage of Formation of Federal Accounting Standards' Systems of the State and Non-State Sectors. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 7, pp. 12–21. (In Russian).
7. Kulikova L.I. The System of Accounting and Reporting Regulation in Public Sector Organizations: Current state and Prospects. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2021, no. 18, pp. 2–12. (In Russian).
8. Pashchenko T.V., Sanacheva A.A. The Accounting System Reforming in the Public Sector. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 20, pp. 9–17. (In Russian).
9. Yakhin I.I. The Development of the Accounting and Reporting Regulation System in the Public Administration Sector Based on IFRS OS. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 24, pp. 9–15. (In Russian).
10. Arbatskaya T.G. Topical Issues of Reserve Formation for a Reduction in the Cost of Materials in Accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 41, pp. 21–29. (In Russian).
11. Arbatskaya T.G. *Formation and Accounting of the Estimated Provisions of the Organization. Cand. Diss.* Irkutsk, 2008. 206 p.
12. Varpaeva I.A. The Standard for the Public Sector «Reserves»: the Main Aspects of Accounting for Finished Products. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2019, no. 9, pp. 7–15. (In Russian).
13. Druzhilovskaya E.S. Burning Problems of the Russian and International Accounting of Estimated Obligations of Organizations of the State and Non-State Sectors. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 17, pp. 2–12. (In Russian).
14. Slobodnyak I.A., Arbatskaya T.G. The Unified Theory of Accounting as a Necessary and Sufficient Condition for the Formation of the Single User Space. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 3, pp. 43–53. (In Russian).
15. Mishanina M. Features of Recognition of Expenses for the Repair of Fixed Assets. *Uchrezhdeniya obrazovaniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Educational Institutions: Accounting and Taxation*, 2021, no. 5, pp. 22–31. (In Russian).
16. Maslova T.S., Kemaeva S.A. Provisions for Impairment of Inventories during Accounting Reforms. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2020, no. 5, pp. 14–22. (In Russian).
17. Lartseva L. Expenses for the Repair of Fixed Assets. *Autonomnye uchrezhdeniya: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Autonomous Institutions: Accounting and Taxation*, 2018, no. 8, pp. 24–31. (In Russian).
18. Ovanesyan S.S. Alternative Method of Assessing Factors Influencing Economic System Indices. *Izvestiya Baikalskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2021, vol. 31, no. 2, pp. 208–215. (In Russian). DOI: 10.17150/2500-2759.2021.31(2).208-215.

Информация об авторах

Арбатская Татьяна Георгиевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, ArbatskayaTG@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-код: 9672-5213, AuthorID РИНЦ: 505100.

Путырская Яна Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, PutyrskayaYV@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-3126-9574>, SPIN-код: 1156-0970, AuthorID РИНЦ: 516714.

Authors

Tatyana G. Arbatskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, ArbatskayaTG@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-4500-2176>, SPIN-Code: 9672-5213, AuthorID RSCI: 505100.

Yana V. Putyrskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, PutyrskayaYV@bgu.ru,  <https://orcid.org/0000-0003-3126-9574>, SPIN-Code: 1156-0970, AuthorID RSCI: 516714.

Вклад авторов

Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the Authors

The authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

Для цитирования

Арбатская Т.Г. Оценочные обязательства как объект бухгалтерского учета в государственном и негосударственном секторах экономики / Т.Г. Арбатская, Я.В. Путырская. — DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(1).4. — EDN [DKFKVD](#) // Baikal Research Journal. — 2022. — Т. 13, № 1.

For Citation

Arbatskaya T.G., Putyrskaya Ya.V. Estimated Liabilities as an Object of Accounting in the Public and Non-Public Sectors of the Economy. *Baikal Research Journal*, 2022, vol. 13, no. 1. (In Russian). EDN: [DKFKVD](#). DOI: 10.17150/2411-6262.2022.13(1).4.