

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Жукова Ольга Владимировна

ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОЗРАЧНОСТИ
ПРЕДСТАВЛЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ
ОТЧЕТНОСТИ НЕФИНАНСОВЫХ
ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КОММЕРЧЕСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЙ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Рожнова Ольга Владимировна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2022

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Обязательства в системе концептуальных основ бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности	17
1.1 Экономическая сущность обязательств коммерческих организаций как объекта бухгалтерской (финансовой) отчетности	17
1.2 Классификация обязательств коммерческих организаций для целей представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в российской и международной практике	26
1.3 Проблемы бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций, применяющих российские стандарты бухгалтерского учета, на современном этапе развития учетной мысли	39
Глава 2 Методика представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций	48
2.1 Методические подходы для повышения достоверности отражения в отчетности оценочных, условных и прочих нефинансовых обязательств ..	48
2.2 Методические рекомендации представления отчетной информации о «временных» обязательствах, обеспечивающие ценность для стейкхолдеров	56
2.3 Обязательства экологического характера и методические аспекты раскрытия о них информации в отчетности в свете целей устойчивого развития	67
Глава 3 Существующая практика и пути повышения прозрачности представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета	77
3.1 Раскрытие информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета	77

3.2 Влияние применяемых стандартов представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности нефинансовых обязательств на показатели деятельности коммерческих организаций	95
3.3 Основные направления развития методики раскрытия информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности в системе российских стандартов	107
Заключение	118
Список литературы	127
Приложение А Выдержка данных бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. и пояснений к ней о кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах организаций	156
Приложение Б Выдержка показателей бухгалтерского баланса на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах организаций	160
Приложение В Выдержка данных консолидированной финансовой отчетности за 2019 г. о кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах Групп компаний	161
Приложение Г Выдержка показателей консолидированного отчета о финансовом положении на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах Групп компаний	166

Введение

Актуальность темы исследования. В эпоху глобальной интеграции российских хозяйствующих субъектов в макроэкономическое и метаэкономическое пространство на первый план выходит ряд важнейших вопросов в отношении данных бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, в частности:

- качество информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- сопоставимость раскрываемых данных в периметре отраслевой специализации;
- оценка и презентация имущества коммерческих организаций и источников их формирования;
- адаптация федеральных стандартов бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности.

Согласно действующим требованиям к представлению коммерческими организациями бухгалтерской (финансовой) отчетности одним из ключевых аспектов является информация об источниках формирования имущества организации, в частности, – информация об обязательствах хозяйствующего субъекта перед государством, юридическими и физическими лицами.

На современном этапе развития бухгалтерского учета, который характеризуется процессом реформирования отечественной системы стандартов регулирования и их сближением с международными, существует ряд вопросов в отношении обязательств коммерческих организаций, которые остаются нерешенными. В частности, наряду с отсутствием единого терминологического пространства в области представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об обязательствах нет четкой методики признания, оценки, учета и раскрытия информации о таких

значимых видах нефинансовых обязательств, как социальные и экологические обязательства, обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов, обязательства к исполнению в будущем. Дискуссионными на сегодняшний момент остаются вопросы применения ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

В результате указанных обстоятельств важнейшие вопросы представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности указанных обязательств остаются нерегулируемыми, что обуславливает возникновение ошибок со стороны составителей отчетности, некорректные трактовки заинтересованными сторонами, а также препятствует сопоставимости данных бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций в периметре отраслевой специализации, в том числе на макроэкономической арене.

Самостоятельный интерес представляют вопросы представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовых, налоговых обязательств и обязательств по аренде, которые являются предметами отдельных диссертационных исследований ввиду своей сложности и широкого потенциала для научных изысканий.

Проблема адаптации федеральных стандартов бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций к международным стандартам финансовой отчетности в части указанных категорий также подтверждает актуальность выбранной темы исследования, поскольку указанная область развития учетной науки стоит на пути дальнейшего реформирования системы российских стандартов бухгалтерского учета коммерческих организаций.

Существование рассмотренных проблем предопределяет необходимость структурирования российской практики представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций.

Степень разработанности темы исследования. Проблемы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций отражены в той или иной мере в работах многих российских и зарубежных ученых и исследователей.

Значимым вкладом в решении указанной проблемы являются труды таких видных отечественных ученых, как И.Н. Богатая [70], М.А. Вахрушина [33; 59; 71; 72; 73], В.Г. Гетьман [34; 75; 76], Т.Ю. Дружиловская [79; 80; 81], А.Е. Иванова [38], Т.В. Игонина [53; 57; 79], В.М. Игумнов [112], Н.А. Каморджанова [62], Н.А. Лазарева [99], Е.Б. Малей [100], М.В. Мельник [44; 46; 95; 101], Л.А. Мельникова [99], А.М. Петров [46; 56; 155], О.В. Плотникова [104; 105], В.Ф. Попондопуло [106], М.Л. Пятов [49; 107], Т.М. Рогуленко [109], О.В. Рожнова [60; 87; 110; 111; 112; 113], Я.В. Соколов [48; 49; 115], Л.А. Чайковская [119], М.И. Чумаченко [120], Ю.А. Якушева [119] и других [31; 32; 35-37; 39-43; 45; 47; 51; 52; 54; 55; 58; 63-69; 74; 77; 78; 82-86; 92-98; 102-104; 108; 109; 114; 116-118; 121; 122].

Тематика работы также нашла отражение в работах видных зарубежных ученых, чьи научные выводы внесли значимый вклад в совершенствование методики представления информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций [157-161; 163-173].

Однако интеграция новых вызовов и перспектив развития мировой экономики в деятельность субъектов хозяйствования, ее цифровизация и расширение требований стейкхолдеров к бизнесу, его социальной и экологической ответственности, к учетной информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее связи с нефинансовыми показателями деятельности хозяйствующих субъектов требуют пересмотра сущностных аспектов самого понятия «обязательство», а также более пристального внимания к отдельным вопросам раскрытия информации

о нефинансовых обязательствах, актуализации выработанных на текущий момент решений.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка и обоснование теоретических, методических и практических рекомендаций по представлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, для обеспечения уместного с позиции стейкхолдеров, достоверного и прозрачного отражения обязательств в бухгалтерской отчетности.

Для достижения указанной цели были сформулированы следующие **задачи:**

- изучить сущность и природу возникновения обязательств коммерческих организаций как объекта бухгалтерского учета;

- структурировать классификацию обязательств коммерческих организаций для целей представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в российской и международной практике;

- провести анализ существующих методических основ представления в бухгалтерской отчетности информации об оценочных, условных, социальных и экологических обязательствах, и других нефинансовых обязательствах, и выявить проблемы их отчетного отражения с позиции необходимости обеспечения стейкхолдеров информацией высокого качества;

- разработать рекомендации для повышения степени аналитичности и достоверности отчетной информации о нефинансовых обязательствах для стейкхолдеров коммерческих организаций;

- показать влияние применения ФСБУ на прозрачность раскрытия в отчетности российских коммерческих организаций нефинансовых показателей;

– обосновать основные направления развития методики представления нефинансовых обязательств в бухгалтерской отчетности в системе российских стандартов.

Объектом исследования является существующая практика раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций таких организационно–правовых форм, как общества с ограниченной ответственностью и акционерные общества, публикующие отчетность в открытых источниках для широкого круга пользователей.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и организационных дискуссионных вопросов представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций.

Методология и методы исследования. Теоретической базой исследования выступают труды видных российских и зарубежных ученых в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В исследовании нашли применение общенаучные методы познания. В частности, использованы анализ и синтез, индукция и дедукция, классификация и систематизация, сравнение и обобщение, статистические (группировки, расчет и представление относительных величин), табличные и графические методы представления данных. Также применялись исторический, системный, логический и структурно-функциональный подходы.

Технической средой для расчетов, представленных в исследовании, является пакет Microsoft Office, в том числе табличный процессор MS Excel.

Нормативная и информационная база исследования представлена действующими нормативно-правовыми актами Российской Федерации и их проектами в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, законодательства по гражданскому и налоговому праву, прочими нормативными документами Российской

Федерации в области исследования, международными стандартами финансовой отчетности, публикациями в периодических изданиях, материалами научно-практических конгрессов и конференций, ресурсами глобальной информационной системы Интернет и справочно-правовой системы Консультант Плюс.

В диссертации проведено исследование бухгалтерской (финансовой) отчетности крупных коммерческих организаций, работающих в Российской Федерации, а также консолидированная финансовая и иная отчетность групп компаний, в которые входят организации, размещенные в публичном доступе в сети Интернет, в том числе на официальных сайтах коммерческих организаций из периметра исследования.

Научная новизна исследования заключается в формировании комплекса теоретико-методического инструментария для составителей отчетности, в основу которого положена интеграция экономической сущности понятия «обязательство», практических аспектов деятельности субъектов хозяйствования и требований ключевых групп стейкхолдеров, с целью повышения прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, усилением ее связи с нефинансовой отчетностью и ревалоризации учетной информации как основы для принятия управленческих решений.

Теоретическую значимость работы представляют предложенные авторские определения понятия «обязательство» с позиции обязанности, а не задолженности хозяйствующего субъекта перед физическими и юридическими лицами; и понятия «резерв (оценочный резерв)» как инструмента достижения более достоверной балансовой оценки имущества коммерческих организаций, а также синтезированная экономическая сущность понятий «доходы будущих периодов» и «авансы полученные» и предложения их трактовки с позиции ключевой отличительной черты. Структурирована классификация обязанностей коммерческих организаций

в аспекте вызовов современного этапа развития экономики, предложена ликвидация парадокса раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций в зависимости от применяемых стандартов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и составления сегментной бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях, когда деятельность коммерческих организаций выходит за пределы одной территории.

Практическая значимость работы обусловлена возможностью применения полученных результатов исследования в деятельности хозяйствующих субъектов при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, для повышения ее прозрачности использованием разработанного алгоритма основных действий составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности при раскрытии информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, а также подготовленных форматов раскрытий информации в корпоративной отчетности, позволяющих четко идентифицировать ответственность в области признания нефинансовых обязательств уполномоченных руководителей и собственников бизнеса.

Представленные результаты исследования могут широко использоваться в решении конкретных задач, возникающих в процессе хозяйственной деятельности коммерческих организаций для информационного, организационного, аналитического и методического обеспечения принятия управленческих решений. Также результаты исследования будут полезны стейкхолдерам, позволяя им достоверно оценить нефинансовые обязательства в информационном контенте, оказывающем существенное влияние на репутацию, возможности и стоимость коммерческих организаций.

Область исследования. Исследование выполнено согласно разделу 1 «Бухгалтерский учет», оно включает результаты и положения в соответствии с п. 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения

бухгалтерского учета при формировании отчетных данных» и п. 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Положения, выносимые на защиту. По итогам проведенного исследования следующие положения и рекомендации обладают научной новизной:

– определение обязательства коммерческой организации с позиции обязанности, а не задолженности хозяйствующего субъекта перед физическими и юридическими лицами; законодательное утверждение определения понятия «резерв (оценочный резерв)», предопределяющее внесение правок в действующий План счетов коммерческой организации и Инструкцию по его применению в отношении изменения наименования счета 96 (с «Резервы предстоящих расходов» на «Оценочные обязательства»); введение законодательной трактовки понятий «доходы будущих периодов» и «авансы полученные» с позиции их ключевой отличительной черты: необходимость применения процедуры дисконтирования при оценке первого вида обязательств и ее неприменимости в отношении авансов (особое внимание при этом необходимо уделить методическим рекомендациям по проведению процедуры дисконтирования при оценке обязательств коммерческих организаций) (С. 21-25; 52-56; 61-67);

– классификации обязательств, выделяющие финансовые и нефинансовые обязательства; текущие, условные и временные обязательства; обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов и обязательства по охране и восстановлению окружающей среды; классификации обязательств коммерческих организаций на краткосрочные и долгосрочные на основе продолжительности операционного цикла субъектов хозяйствования, а не общеустановленного срока в 12 месяцев после отчетной даты (С. 36-39);

– решение выявленной практической проблемы игнорирования возможности использования международных стандартов в случаях, когда федеральные стандарты бухгалтерской учета подробно не описывают порядок представления в отчетности отдельных видов нефинансовых обязательств; нейтрализация парадокса раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций в зависимости от того, какие из этих стандартов применяются для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, посредством разработанного алгоритма основных действий составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности (С. 72-76; 108-110);

– предложение о расширении сферы применения ПБУ 8/2010 путем включения в нее договоров к исполнению в будущем (с обременением и без возникновения обременительных обязательств) (С. 62-67);

– рекомендация безотлагательного установления более строгих правил раскрытия информации об оценочных и условных обязательствах, в том числе экологических, для российских организаций, обеспечения взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) отчетности с нефинансовыми данными и представление данных об оценке руководством взаимного влияния деятельности коммерческих организаций и окружающей среды (С. 68-76);

– мотивированное предложение разделения ответственности за признание и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности обо всех нефинансовых обязательствах между уполномоченными руководителями и собственниками бизнеса, а также определение нефинансовых обязательств с позиции их адресности в периметре стейкхолдеров посредством использования разработанных форм раскрытия информации (С. 110-117).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования подтверждается следующим:

– соответствие законодательным и нормативно-правовым актам Российской Федерации, а также международным стандартам финансовой отчетности;

– полученные результаты исследования основаны на научных трудах российских и зарубежных авторов в области раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации, а также иных источниках информации, размещенных для публичного доступа широкого круга лиц;

– в процессе исследования использованы методы научного познания.

Ключевые положения и результаты исследования представлены на следующих конференциях, конгрессе, фестивале и конкурсе научных работ: на Международной научно-практической конференции «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику» (Москва, Финансовый университет, 22 февраля 2019 г.); на V Международном Конгрессе молодых ученых по проблемам устойчивого развития (Москва, Финансовый университет, 18 мая 2019 г.); на Круглом столе «Международный язык бизнеса: концепция прорыва» в рамках Всероссийского фестиваля науки «NAUKA O+» (Москва, Финансовый университет, 12 октября 2019 г.); на 2-й Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра» (Москва, Финансовый университет, 31 октября 2019 г.); на VI Международной межвузовской научно-практической конференции «Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственность перед бизнесом», посвященной памяти профессора В.И. Петровой и профессора

М.И. Баканова (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 07 ноября 2019 г.); на 2-й Международной научно-практической конференции «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику» (Москва, Финансовый университет, 21 февраля 2020 г.); на II Международной научно-практической конференции «Новые экономические исследования» (г. Пенза, МЦНС «Наука и Просвещение», 15 июня 2020 г.); на XXVII Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых учёных «Ломоносов» (Москва, Московский государственный университет, 18 ноября 2020 г.); на XXIV Международном конкурсе научно-исследовательских работ (Москва, Всероссийское общество научно-исследовательских разработок «ОНР ПТСайнс», 16 октября 2020 г.); на II Национальной научно-практической конференции в онлайн-формате «Теория и практика финансово-хозяйственной деятельности предприятий различных отраслей» (г. Керчь, Керченский государственный морской технологический университет, 27 октября 2020 г.); на III Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра» (Москва, Финансовый университет, 19 ноября 2020 г.); на Конференции молодых ученых (для аспирантов) «Трансформации учетно-аналитических инструментов и контрольных процедур в условиях пандемии и в посткризисный период» в рамках XII Международного научного студенческого конгресса «Преодолеть пандемию: креативность и солидарность» (Москва, Финансовый университет, 03 марта 2021 г.).

Материалы исследования используются Департаментом аудита и корпоративной отчетности в преподавании учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс)», а именно:

– рекомендация составителям консолидированной финансовой отчетности раскрывать информацию о договорах к исполнению в будущем в

разреze организаций, входящих в консолидируемую группу, для целей сопоставления данных с показателями отдельных бухгалтерских (финансовых) отчетностей указанных хозяйствующих субъектов;

– рекомендация составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности для целей определения необходимости раскрытия информации в рамках принятого уровня существенности объединять обязательства по договорам к исполнению в будущем в случае, если они заключены с одним контрагентом в рамках реализации одной коммерческой цели, связаны исполнением и возникающие из таких договоров обязанности идентичны по своей экономической сущности.

Указанные предложения включены в сборник тестовых заданий для проверки остаточных знаний по учебному курсу «Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс)», а также вошли в список вопросов для дискуссий и подготовки эссе.

Выводы и основные положения исследования используются в практической деятельности Финансового управления ООО «БОЛТТУ». В частности, используются разработанные в диссертации определения понятий «обязательство» и «резерв (оценочный резерв)», классификация обязательств на финансовые и нефинансовые, алгоритм действий по ликвидации парадокса раскрытия информации о нефинансовых обязательствах организации в зависимости от применяемых стандартов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По материалам исследования были разработаны локальные нормативно-правовые акты ООО «БОЛТТУ», регламентирующие раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о доходах будущих периодов и полученных авансах, экологических и социальных обязательствах, договорах к исполнению в будущем, позволяющие повысить прозрачность бухгалтерской (финансовой) отчетности и обеспечить взаимосвязь признанных нефинансовых обязательств с показателями операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации,

раскрываемыми в управленческой отчетности (в том числе в форме отчетов для собственников и проектов для потенциальных инвесторов и кредиторов). Это способствует росту эффективности процесса привлечения капитала, что впоследствии существенно увеличивает операционные возможности организации и, как следствие, ее стоимость. Используются описанные в исследовании предложения по разделению ответственности за признание и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о нефинансовых обязательствах между генеральным директором и учредителями организации, матрица по представлению данных о нефинансовых обязательствах в разрезе стейкхолдеров и ответственности перед ними.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения исследования находят отражение в 8 опубликованных автором работах общим объемом 4,19 п.л. (авторский объем 3,75 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 3,25 п.л. (авторский объем 3,00 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России. Все публикации по теме диссертации.

Структура и объем работы. Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой проведенного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 174 наименования, и 4 приложений. Текст диссертации изложен на 166 страницах, содержит 16 таблиц и 6 рисунков.

Глава 1

Обязательства в системе концептуальных основ бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности

1.1 Экономическая сущность обязательств коммерческих организаций как объекта бухгалтерской (финансовой) отчетности

Обязательства коммерческих организаций являются важнейшим элементом их бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих единиц. С целью идентификации указанной учетной категории проанализированы нормативные акты по регулированию деятельности коммерческих организаций и раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об обязательствах субъектов хозяйствования, а также работы ученых в изучаемой области.

В таблице 1 приведены толкования анализируемого экономической понятия, которые наиболее полно отражают суть обязательств коммерческой организаций в свете цели настоящего исследования.

Таблица 1 – Толкования понятия «обязательство»

Источник	Определяемое понятие, приведенное в источнике	Определение, приведенное в источнике
1	2	3
Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, п. 7.3 [1]	Обязательство	«существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов», «может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота»

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая), п. 1, ст. 307, гл. 21 [3]	Обязательство	«одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, оказать услугу, внести вклад в совместную деятельность, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности», «возникают из договоров и других сделок, вследствие причинения вреда, вследствие неосновательного обогащения, а также из иных оснований»
Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора, п. 39 [4]	Обязательство	«задолженность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, погашение которой приведет к выбытию активов, заключающих в себе полезный потенциал или экономические выгоды», «возникают в силу закона, иного нормативного правового акта, муниципального акта или договора (контракта, соглашения)»
ФСБУ для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности», п. 28 [5]	Обязательство	«финансовое обязательство, классифицируемое в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности»
Проект ФСБУ «Дебиторская и кредиторская задолженность», п. 1 [6]	Долговое обязательство	«право на получение от другого лица (долговой актив) или обязанность по уплате другому лицу (долговое обязательство) определённой в договоре денежной суммы в определённые сроки на определённых условиях, а также о доходах и расходах, возникающих в связи с такими активами и обязательствами»
ПБУ «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [7]	Обязательство организации с неопределённой величиной и (или) сроком исполнения (оценочное обязательство)	«может возникнуть в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определённые обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности»
Концептуальные основы финансовой отчетности, п. 4.26 [8]	Обязательство	«существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий»

Продолжение таблицы 1

1	2	3
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», п. 10 [9]	Обязательство	«существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды»
Т.В. Игонина Развитие методики бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций [57, С. 8]	Обязательство	«задолженность организации перед другими юридическими и физическими лицами, погашение которой неизбежно приведет к уменьшению ресурсов, содержащих экономические выгоды»
Т.Ю. Дружиловская, Т.В. Игонина Бухгалтерский учет обязательств организаций в системах российских и международных стандартов: теоретический аспект [79, С. 3]	Обязательство	«совокупность конкретных видов задолженностей организации (перед поставщиками, подрядчиками, работниками, налоговыми органами, внебюджетными фондами и т. п.)»
Cambridge Academic Content Dictionary [162, С. 657]	Обязательство (Obligation)	Вещи, которые вы должны сделать или оплатить в силу закона, правила, соглашения.
Business Dictionary [174, С. 398]	Обязательство (Obligation)	Обязанность произвести будущий платеж, которая возникает так скоро, как сделан заказ на покупку, обременяет определенную денежную сумму.
О.В. Плотникова Теория обязательств в бухгалтерском учете [105, С. 143]	Обязательство	«возложенная обязанность, которая возникает из условий договоров и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением будущих событий»
Я.В. Соколов, М.Л. Пятов [49, С. 154]	Обязательство	«факт хозяйственной жизни, информация о котором служит основанием для бухгалтерских записей, отражающих обязательства предприятия, ведущего учет»
В.Ф. Попондопуло Обязательственное право: общая характеристика и проблемы [106, С. 30]	Обязательство	«относительное гражданское правоотношение по перемещению имущества и иных результатов труда, имеющих имущественный характер, в силу которого одно лицо (кредитор) вправе требовать от другого лица (должника) совершения определенных активных действий, либо совершения определенных активных действий и обусловленного этим воздержания от совершения определенных других действий, либо только воздержания от совершения определенных действий, а другое лицо (должник) обязано исполнить долг в пользу кредитора»

Источник: составлено автором по материалам [1; 3-9; 49; 57; 79; 105; 106; 162; 174].

На основе анализа приведенных в научной и законодательной среде трактовок понятий «обязательство» мы выявили ключевые характеристики, которые идентифицируют рассматриваемую экономическую категорию среди других, а именно:

- существование обязанности исполнения;
- обусловленность деятельностью организации;
- изменение экономических выгод организации в сторону уменьшения;
- ожидание исполнения обязанности перед иными сторонами хозяйственной деятельности организации.

В российской научной и законодательной практике ключевым моментом при определении понятия «обязательства» является указание на наличие задолженности организации перед другими лицами (как физическими, так и юридическими). Однако это является более узкой трактовкой, поскольку при определении рассматриваемого понятия необходимо акцентировать внимание на существование у коммерческой организации обязанности, как это делает международная практика.

В соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности [8] существование обязанности у организации предполагает, что ей необходимо:

- либо выполнить ряд действий в пользу определенных фактом хозяйственной жизни лиц;
- либо достичь определенных таким фактом хозяйственной жизни показателей;
- либо нести ответственность за выполнение указанных действий и (или) достижений описанных показателей [8].

Определение «обязательства» через понятие «обязанность» является более универсальным, чем дефиниция анализируемой экономической категории через «задолженность».

Согласно толковому словарю Д.Н. Ушакова [50], задолженность представляет собой «наличие долгов, обремененность долгами, долги». В свою очередь долг определяется автором словаря как «взятое взаймы».

Иными словами, понятие «задолженность» является более узким, чем «обязанность», и целесообразным является использование толкование «обязательства» через экономическую категорию «долг» в контексте отдельных видов обязательств (в частности, долговых), в то время как у организации в процессе осуществления хозяйственной деятельности возникает более широкий круг обязанностей (например, независимая гарантия, где ключевым становится не долг одного лица перед другим, а действия по исполнению платежа или принятых третьими лицами обязательств).

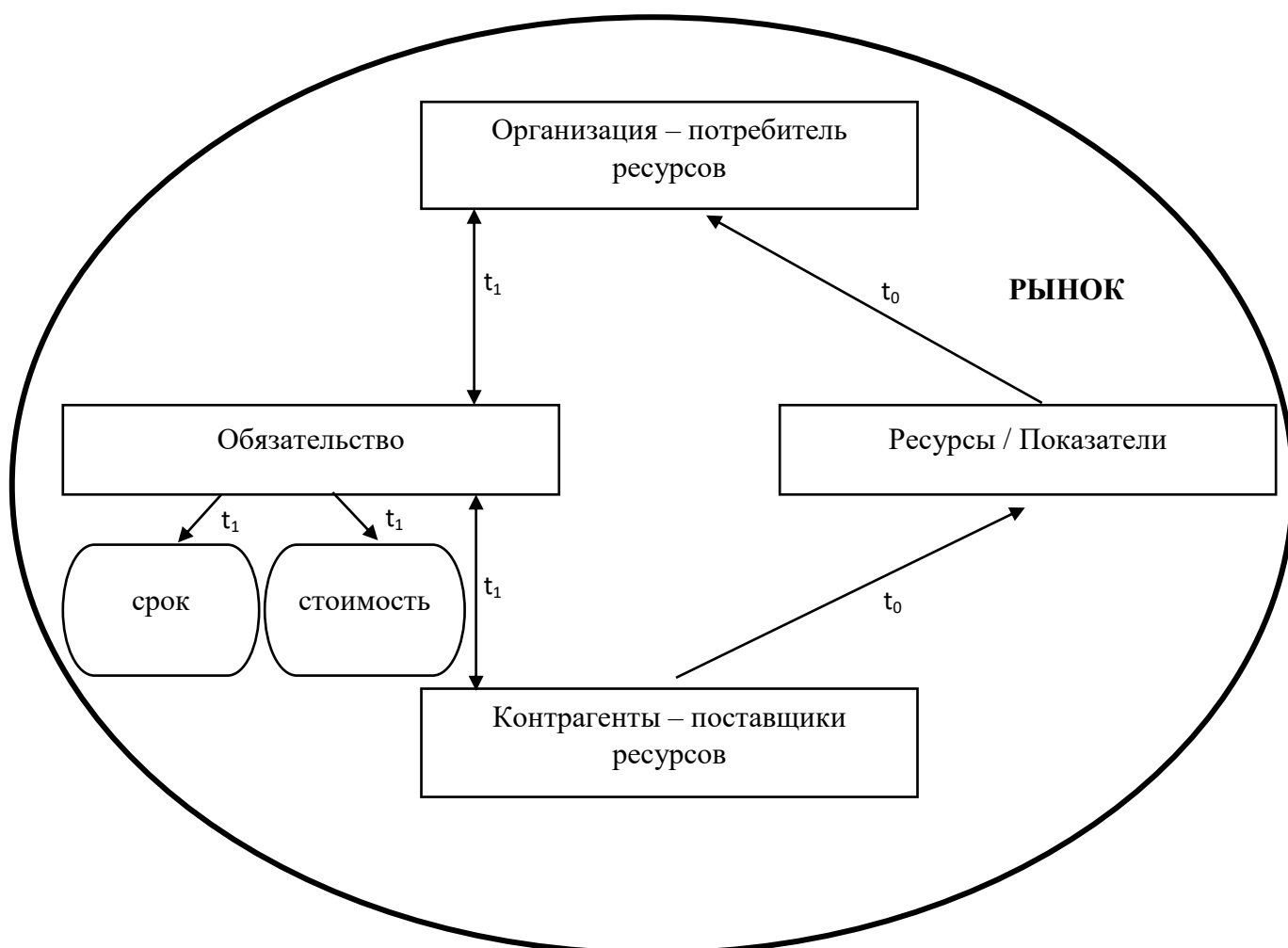
Для целей данного исследования сформулировано определение понятия «обязательство»: система существующих обязанностей организации перед прямыми и (или) косвенными участниками факта(-ов) ее хозяйственной жизни, в рамках которой предполагается и (или) исполнение совокупности действий в отношении указанных лиц, и (или) достижение определенных существующими взаимоотношениями с такими лицами показателей, и (или) гарантия исполнения таких действий и (или) достижения показателей.

Среда деятельности субъектов хозяйствования, а также современные вызовы развития бизнеса, обуславливают существование многообразия видов корпоративной отчетности. Согласно действующим ФСБУ и федеральному закону [15] правомерно использование терминов «бухгалтерская (финансовая) отчетность» и «бухгалтерская отчетность», в периметре МСФО применяется термин «финансовая отчетность». В данном исследовании указанные термины широко не рассматриваются, а в целях изучаемой темы существенных различий между ними не определено.

Для решения в следующих главах вопроса об установлении момента определения стоимости (оценки) обязательств коммерческой организации

на рисунке 1 разработана схема взаимодействия составляющих процесса возникновения обязательств хозяйствующих субъектов.

На рынке существуют поставщики и потребители ресурсов. В моменте времени, когда у одной стороны возникает возможность поставить ресурсы, а у другой стороны – потребность в них, происходит возникновение возможности образования обязательств у потребителя ресурсов перед их поставщиками. В следующем моменте времени происходит согласование существенных условий поставки ресурсов (сроки и стоимость), после чего возникает обязательство потребителя ресурсов перед их поставщиком.



Источник: разработано автором.

Рисунок 1 – Типовая схема процесса возникновения обязательств коммерческой организации в условиях рыночной экономики

В рамках исследования природы обязательств, учитывая приведенное определение указанной экономической категории, необходимо идентифицировать источники возникновения обязанностей организации. Для этого понятие «обязанность» исследовано с трех сторон:

- обязанность как ряд действий в пользу определенных фактом хозяйственной жизни лиц;
- обязанность как достижение определенных таким фактом хозяйственной жизни показателей;
- обязанность как ответственность за выполнение указанных действий и (или) достижений описанных показателей.

На рисунке 2 систематизированы рассуждения и аргументы относительно источников возникновения обязательств организаций.

Обязанность	ряд действий в пользу определенных лиц
<ul style="list-style-type: none"> • источник возникновения: гражданско-правовое положение хозяйствующего субъекта как участника рыночных отношений 	
Обязанность	достижение определенных показателей
<ul style="list-style-type: none"> • источник возникновения: установленные кем-либо уровни системы показателей, которые для хозяйствующего субъекта являются обязательными и (или) желаемыми к достижению 	
Обязанность	ответственность за выполнение действий и (или) достижение показателей
<ul style="list-style-type: none"> • источник возникновения: условия соглашений и (или) деятельности, которые установлены и (или) приняты хозяйствующим субъектом сверх основных 	

Источник: разработано автором.

Рисунок 2 – Источники возникновения обязанностей коммерческих организаций

Как видно из рисунка 2, в первом случае источником возникновения обязанностей организации является гражданско-правовое положение

хозяйствующего субъекта как участника рыночных отношений. Примером таких источников могут служить:

- соглашения с контрагентами по снабженческо-сбытовым направлениям взаимоотношений;
- трудовые контракты с работниками организаций.

При рассмотрении обязанности со второй стороны необходимо акцентировать внимание на таких источниках ее возникновения, как установленные кем-либо уровни системы показателей, которые для хозяйствующего субъекта являются обязательными и (или) желаемыми к достижению, например, финансовые ковенанты, объем закупок у субъектов малого предпринимательства и другие.

В третьем случае необходимо в качестве источников возникновения исследуемой категории определять такие условия соглашений и (или) деятельности, которые установлены и (или) приняты хозяйствующим субъектом сверх основных. В качестве примера здесь можно привести независимую гарантию, пени, штрафы, неустойки.

В третьей главе исследования на базе приведенного выше понимания источников возникновения обязанностей хозяйствующих субъектов приведена структура нефинансовых обязательств для целей раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций в разрезе:

- сторон, перед которыми возникают те или иные нефинансовые обязательства;
- последствия неисполнения субъектом хозяйствования своих обязанностей перед стейкхолдерами.

При изучении обязательств также особое внимание необходимо обратить на их функции. Наиболее важными для целей понимания сущности рассматриваемой экономической категории являются такие функции обязательств, как:

- закрепление правил поведения субъектов отношений и определение сроков, объемов и сферы их зоны ответственности и последствий за некачественное исполнение или невыполнение установленных действий;

- адресность и целенаправленность поведения субъекта отношений;

- определение и обоснование права собственности и (или) контроля в отношении объекта отношений.

Подводя итог изучению сущности и природы возникновения обязательств коммерческих организаций как объекта бухгалтерской (финансовой) отчетности, обосновано, что:

- для целей изучения обязательств коммерческих организаций как объекта бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо определять указанную экономическую категорию как «обязанность», а не «задолженность» хозяйствующего субъекта перед физическими и юридическими лицами;

- при рассмотрении обязательства как экономической категории на современном этапе развития экономики необходимо руководствоваться сформулированным определением понятия «обязательство»: система существующих обязанностей организации перед прямыми и (или) косвенными участниками факта(-ов) ее хозяйственной жизни, в рамках которой предполагается и (или) исполнение совокупности действий в отношении указанных лиц, и (или) достижение определенных существующими взаимоотношениями с такими лицами показателей, и (или) гарантия исполнения таких действий и (или) достижения показателей. Это позволит уйти от оценки сиюминутного экономического результата хозяйствующего субъекта в сторону комплексного понимания обязательств коммерческих организаций в концепции экономической устойчивости;

- понятие «обязанность» характеризуется трехсторонней природой источников своего возникновения (ряд действий в пользу определенных лиц, достижение определенных показателей и ответственность за выполнение

действий и (или) достижение показателей), что позволяет сделать вывод о сложной организации сущности обязательств коммерческих организаций;

– функциональная ценность обязательств определяется их адресностью, обоснованием прав собственности и/или контроля в отношении объекта отношений и правил поведения субъектов таких отношений.

1.2 Классификация обязательств коммерческих организаций для целей представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в российской и международной практике

Согласно Концепции бухгалтерского учета погашение обязательств возможно в следующих формах:

- путем выплаты денежных средств;
- путем передачи активов, выраженных в неденежной форме;
- путем замены одного обязательства другим;
- путем преобразования обязательства в капитал (процесс капитализации);
- путем снятия требований кредитором (п. 7.3) [1].

В указанном документе не указан один из возможных способов погашения обязательств – путем снятия обязательства уполномоченными лицами (например, по решению суда).

В Гражданском кодексе Российской Федерации выделены следующие виды обязательств:

а) в зависимости от разделения прав и обязанностей сторон специалисты в области гражданского права выделяют две группы обязательств:

1) простые обязательства: в аспекте этого вида обязательства каждая сторона наделена одним видом полномочий (кредитор имеет право требовать исполнения обязательств, должник имеет только обязанность исполнения данного обязательства),

2) сложные обязательства: в данном случае, в отличие от простых обязательств, каждая сторона имеет права и обязанности [3];

б) в зависимости от причин возникновения Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает возникновение трех видов обязательств:

1) договорные обязательства: возникают из условий соглашений сторон (ст. 307.1),

2) обязательства вследствие причинения вреда (ст. 307.1),

3) обязательства вследствие неосновательного обогащения (ст. 307.1) [3] (последние два вида на практике [143] объединяются в одну группу – внедоговорные, которые обусловлены неправомерными действиями одной из сторон соглашения);

в) в зависимости от способа формулирования условий о предмете договора гражданское право предусматривает два вида обязательств:

1) альтернативные обязательства, в рамках которых сторона, которая в рассматриваемом нормативно-правовом акте именуется должником, обязана по своему усмотрению, если иное не установлено соглашением или иным правовым актом, совершить или воздержаться от совершения одного из двух или нескольких действий (ст. 308.1),

2) факультативные обязательства, где предусмотрена возможность (право) одной стороны (должника) заменить основное обязательство другим, которое предусмотрено условиями обязательства; другая сторона (кредитор) обязана принять такое исполнение обязательства (ст. 308.2) [3];

г) в зависимости от порядка исполнения обязательства анализируемый нормативно-правовой акт предусматривает разделение обязательства на два вида:

1) обязательства, исполнение которых возможно осуществлять по частям (ст. 311),

2) обязательства, исполнение которых возможно только в полном объеме одновременно [3];

д) в зависимости от субъекта исполнения обязательства могут быть разделены на:

1) обязательства, исполненные кредитором,

2) обязательства, исполнителем в которых является третья сторона (ст. 313),

3) обязательства, в процессе исполнения которых происходит замена исполнителя (например, цессия (ст. 388), перевод долга (ст. 391)) [3].

Первые из указанных видов в рамках данной классификации обязательств также в зависимости от количества исполнителей и объемов их ответственности можно подразделить на:

– единоличные обязательства: обязанность исполнения возложена на одного лица (должника);

– долевые обязательства: в данном случае обязанность исполнения распределяется пропорционально долям должников, предусмотренных в соглашениях или установленных в законодательном порядке (ст. 321);

– солидарные обязательства: в рамках данного вида обязательств свои требования кредитор может заявить любому из должников (ст. 322);

– субсидиарные обязательства: в данном случае предусмотрена возможность кредитора обратиться к лицу, которое в соответствии с условиями соглашения или в рамках действующего законодательства несет ответственность, дополнительную к ответственности основного должника (ст. 399) [3].

Обязательства, где исполнителем или кредитором является третья сторона, можно разделить на две группы:

– регрессные обязательства: указанные обязательства предусматривают право третьего лица, исполнившему обязанность за должника, требовать от указанного лица возместить такое погашение обязательства (п. 2 ст. 325);

– обязательства в пользу третьих лиц: в данном случае на исполнителя возлагается обязанность исполнить обязательство не в пользу кредитора, а в пользу третьего лица (ст. 430) [3].

е) по сроку исполнения обязательства могут быть:

- 1) исполненными в установленные сроки,
- 2) исполненные досрочно (ст. 315),
- 3) не исполненные в установленные сроки [3].

Авторы Концептуальных основ финансовой отчетности в зависимости от факта существования обязанности на текущий момент выделяют два вида обязательств:

- существующие обязательства;
- будущие обязательства (п. 4.16) [8].

Отличительной чертой существующих обязательств является отсутствие возможности организации избежать отток экономических выгод вследствие выполнения или невыполнения обязательств. Решение организации о принятии на себя каких-либо обязательств не приводит к их возникновению. Как правило, обязательства возникают при осуществлении правовых действий или бездействий в отношении указанных намерений хозяйствующего субъекта, которые обусловлены прошлыми событиями (п. 4.16) [8].

Фактом, который указывает на существование у организации будущих обязательств, является их обусловленность существующими обязательствами и связь с будущими отчетными периодами. Примером таких обязательств являются законтрактованные обязательства по поставкам продукции покупателям. В данном случае существующим обязательством является период реализации товаров (работ, услуг) покупателем, установленный в договоре, заключенном в текущем отчетном периоде, на связь с будущими отчетными периодами указывает дата фактического исполнения обязательства – следующие за отчетным периоды.

Анализируемый нормативно-правовой акт в зависимости от использования оценочных суждений при оценке выделяет два типа обязательств:

- обязательства, при оценке которых используется значительный объем оценочных суждений (оценочные обязательства);
- обязательства, при оценке которых используется незначительный объем оценочных суждений или такие суждения не используются вовсе (п. 4.19) [8].

Авторы Концепции указывают на то, что в некоторых странах оценочные обязательства не признаются обязательствами из-за особенностей дефиниции указанных понятий (п. 4.19) [8]. Однако для целей работы понятие «обязательства» изучается в более широком смысле и оценочные обязательства рассматриваются как вид обязанностей хозяйствующего субъекта.

Согласно положениям МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» обязательства в зависимости от природы обязывающего события подразделяются на два типа:

- юридические обязательства, которые возникают либо из договора между сторонами, либо законодательно установлены или косвенно предполагает исполнение соответствующей обязанности, либо обусловлены иными действиями правовых норм (п. 10);
- условные и оценочные обязательства [9].

В исследуемом нормативно-правовом акте законодатель отмечает, что в широком смысле оценочные обязательства являются частью условных, однако для целей указанного международного стандарта предполагается уточнение указанных понятий как самостоятельных экономических категорий, а именно:

- оценочными признаются обязательства, наступление которых с высокой степенью вероятности можно прогнозировать, они могут быть надежно оценены, поскольку они являются существующими обязанностями

организации, для урегулирования которых необходимо уменьшение экономических выгод;

– условными являются такие обязательства, наступление которых маловероятно и (или) они не могут с высокой степенью точности быть оценены расчетным путем (п. 12, 13) [9].

В соответствии с ФСБУ для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности» в зависимости от срока погашения законодатель выделяет две группы обязательств:

- краткосрочные;
- долгосрочные (п. 28) [5].

В указанном нормативно-правовом акте приведены признаки, в соответствии с которым необходимо определять обязательство как краткосрочное:

- погашение такого обязательства предполагается в течение 12 месяцев после отчетной даты; или
- такое обязательство является финансовым, которое нормативными актами определяется как краткосрочное; или
- у субъекта отчетности отсутствует безусловное право перенести погашение такого обязательства минимум на 12 месяцев после отчетной даты (п. 28) [5].

Все обязательства, не удовлетворяющие хотя бы одному из указанных критериев, по мнению авторов рассматриваемого стандарта, необходимо считать долгосрочными (п. 28-30) [5].

Необходимость деления обязательств на долгосрочные и краткосрочные установлено правилами МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (п. 60-61) [10]. В указанном стандарте предусмотрены критерии, в соответствии с которыми составители финансовой отчетности должны классифицировать обязательства как краткосрочные:

- в случае наличия намерений организации урегулировать обязательство в течение своего обычного операционного цикла;
- при наличии условия удержания обязательства преимущественным образом для целей торговли;
- в случае указания урегулирования в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- при отсутствии безусловного права отсрочить урегулирование обязательства минимум на 12 месяцев после отчетной даты (п. 69) [10].

Все обязательства, которые не соответствуют хотя бы одному из указанных признаков, в соответствии с положениями рассматриваемого стандарта необходимо отражать в составе долгосрочных обязательств (п. 69-71) [10].

Как показывает анализ, приведенные классификации обязательств в федеральном стандарте по бухгалтерскому учету и международном стандарте финансовой отчетности имеют принципиальное отличие: федеральный стандарт не допускает классифицировать обязательство как краткосрочное в случае, если оно планируется к реализации в течение более 12 месяцев от отчетной даты, но в рамках одного операционного цикла организации, который превышает 12 месяцев.

В области правовых исследований рассматриваемой категории внимание заслуживает классификация обязательств, предложенная М.В. Гордоном, что подчеркивает в своей статье «Об отдельных подходах к классификации обязательств» В.А. Вятчин [74, С. 86-88].

Согласно указанной классификации, которая отличается от иных подходов к группировке обязательств комбинацией природы опосредствуемого отношения (экономический критерий) и достигаемого правового результата (юридический критерий), предполагается 11 групп классифицируемой категории, указанных на рисунке 3.

Возмездная реализация имущества	<ul style="list-style-type: none"> • купля - продажа • поставка • контрактация • пожизненное содержание
Передача имущества в возмездное пользование	<ul style="list-style-type: none"> • имущественный найм • жилищные обязательства
Безвозмездная передача имущества в собственность или в пользование	<ul style="list-style-type: none"> • дарение • ссуда
Производство работ	<ul style="list-style-type: none"> • подряд • подряд на капитальное строительство
Оказание услуг	<ul style="list-style-type: none"> • хранение • поручение • комиссия • экспедиция
Перевозки	<ul style="list-style-type: none"> • грузовые • пассажиров и багажа • буксировка
Кредитование и расчеты	<ul style="list-style-type: none"> • займ • кредитные и расчетные обязательства
Страхование	<ul style="list-style-type: none"> • имущественное • личное
Совместная деятельность	<ul style="list-style-type: none"> • граждан • организаций
Обязательства, возникающие из односторонних действий	<ul style="list-style-type: none"> • ведение чужих дел без поручения • публичное обещание награды
Охранительные обязательства	<ul style="list-style-type: none"> • возникающие вследствие причинения вреда • возникающие вследствие спасения, приобретения или сбережения имущества

Источник: составлено автором по материалам [74].

Рисунок 3 – Классификация обязательств, предложенная М.В. Гордоном (юридический аспект)

Автор указанной статьи также отмечает, что приведенная классификация имеет недостатки и подвергалась критике в научной литературе [74, С. 84-86].

Каждая классификация не исключает некоторые недостатки, в тоже время разработанная М.В. Гордоном группировка обязательств является в наибольшей степени детализированной, она не препятствует использованию иных классификационных признаков в отношении рассматриваемой правовой категории и может быть расширена. Ее использование в качестве основы изучения различных видов обязательств целесообразно в рамках настоящего исследования.

Однако в классификации М.В. Гордона с позиции бухгалтерского учета как минимум не хватает позиций, по которым возникает солидарная ответственность с иностранными партнерами, а также обязательств перед иностранными партнерами, обязательств перед государством и (или) перед иностранным государством, собственных обязательств субъектов хозяйствования обязательств одной из связанных сторон, с выделением материнской, дочерних, ассоциированных и совместных организаций.

Рассмотрим классификации в области учета. Предложенная Т.В. Игониной классификация видов обязательств предполагает выделение трех подгрупп классификационных признаков:

- группировка в отношении признания в качестве обязательств;
- группировка в отношении первоначальной и последующей оценки обязательств;
- группировка в отношении отражения обязательств в отчетности [57, С. 8-19].

В рамках первой группировки Т.В. Игониной предлагается три классификационных признака и соответствующие им группы обязательств:

- наличие регламентаций в нормативных документах по бухгалтерскому учету предполагает разделение обязательств

на регламентированные бухгалтерскими стандартами и нерегламентированные такими стандартами;

– в зависимости от основания возникновения автором указанных исследований предполагается существование обязательств, основанных на законодательстве, основанных на договоре и основанных на деловой практике, что описано в МСФО, например в МСФО 37;

– в аспекте соотношения периода признания и погашения предполагается выделение долгосрочных, краткосрочных обязательств и обязательств с неопределенным сроком погашения, что также отмечено в МСФО [57, С. 8].

При рассмотрении обязательств с позиции их первоначальной и последующей оценки Т.В. Игониной предлагает два классификационных признака:

– в зависимости от точности оценки ученый выделяет обязательства, имеющие точную оценку, а также оцениваемые на основе актуарных расчетов и неопределенные по величине обязательства;

– в зависимости от требований к последующей оценке в анализируемой классификации предлагается выделение таких групп обязательств, как «отражаемые в неизменной оценке», «переоцениваемые в связи с применяемым видом оценки» и «выраженные в иностранной валюте» [57, С. 9-10].

В третьей группе обязательств в соответствии с предложенной Т.В. Игониной предусмотрены два классификационных признака обязательств организации:

– в зависимости от обязательности отражения в отчете о финансовом положении автором классификации выделяется два типа обязательств, а именно: отражаемые в качестве обязательств в указанной форме отчетности и не отражаемые как обязательства в отчете о финансовом положении, но раскрываемые в качестве таковых в других формах финансовой отчетности;

– в зависимости от обязательности обособления от других видов обязательств автор классификации предлагает выделять две группы обязательств: «отражаемые обособленно в обязательном порядке» и «отражаемые обособленно в зависимости от определенной организацией степени детализации» [57, С. 10].

На основе анализа существующих на текущий момент группировок обязательств коммерческих организаций, предлагается следующая классификация:

- финансовые обязательства;
- нефинансовые обязательства.

В основу указанной группировки положено наличие связи оттока экономических выгод, обусловленного:

- исполнением обязательства;
- обязанностью выплатить (передать) денежные средства (иные финансовые инструменты) в счет его погашения.

В действующем нормативно-правовом поле, регламентирующем правила составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций, прямо не содержится определения финансовых и нефинансовых обязательств.

В международной практике (МСФО) в группе стандартов, посвященных раскрытию информации о финансовых инструментах, приводится определение финансового обязательства, отличительными особенностями которого являются:

- передача денежных средств или иных финансовых активов; или
 - обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами;
- или
- осуществление расчетов собственными долевыми инструментами организации [11].

То есть в случае, если исполнение обязательства не предполагает будущий отток денежных средств или иных финансовых инструментов,

то такое обязательство является нефинансовым. В частности, в отношении полученных авансов и доходов будущих периодов отток денежных средств или иных финансовых инструментов в будущем не ожидается, поскольку их экономическая сущность предполагает движение неденежных средств в следующих за отчетным периодах.

Обращение к экономической сущности оценочных и условных обязательств и ее анализ, позволяют установить, что они фактически представляют собой:

– с одной стороны, отложенный во времени доход организации (при ненаступлении факта хозяйственной жизни или изменении его оценки организация раскроет информацию о признании дохода вследствие уменьшения величины оценочного суждения),

– с другой – гарантийное обязательство (организация гарантирует контрагентам и обществу в целом, что принятые на себя обязанности будут исполнены).

Такие статьи, как отложенная выручка (доход) и гарантийные обязательства согласно МСФО 32 также классифицируются как нефинансовые обязательства [11].

В широком понимании нефинансовые обязательства в соответствии с принципом осмотрительности позволяют нивелировать риски в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в тоже время являются одним из инструментов установления связи бухгалтерской (финансовой) отчетности и нефинансовой отчетности, которая на современном этапе развития учетной мысли рассматривается как с позиции концепций устойчивого развития, так и концепции капиталов, выделяемых в рамках интегрированной отчетности (и прочим подходам). С их помощью организации при раскрытии информации об экономических, экологических и социальных результатах своей деятельности, стратегии развития в указанных областях и о принятой концепции управления капиталом (финансовым, производственным, интеллектуальным, человеческим, социально-репутационным и природным)

дают количественную оценку комплекса мероприятий, реализованных в отчетном периоде и планируемых к осуществлению в будущем, что позволяет стейкхолдерам при принятии решений руководствоваться не только неколичественными показателями, но и анализировать и прогнозировать экономическую эффективность выбранных стратегий развития и управления капиталом организаций. Указанное обстоятельство подтверждает актуальность вопроса повышения транспарентности и взаимосвязанности бухгалтерской (финансовой) отчетности и нефинансовой отчетности субъектов хозяйствования.

В результате структурирования классификации обязательств для целей их представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций обоснованы следующие положения:

– в зависимости от взаимного возникновения финансовых активов и финансовых обязательств по договору выделение финансовых и нефинансовых обязательств;

– при определении периода и вероятности возникновения обязательства необходимо разделять на текущие, условные и временные. Детальная аргументация данной классификации приведена во втором пункте второй главы исследования;

– при классификации обязательств коммерческих организаций на краткосрочные и долгосрочные необходимо руководствоваться не общеустановленным сроком в 12 месяцев после отчетной даты, а продолжительностью операционного цикла субъектов хозяйствования, что должно раскрываться в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности в разделе, посвященном применяемой организацией в отчетных периодах учетной политике. Это, с одной стороны, требует пересмотра классификации активов по срочности реализации, а с другой – позволит уйти от ситуации некорректности трактовки показателей оборачиваемости обязательств и определения продолжительности финансового цикла

коммерческих организаций с длительным операционным циклом, обусловленным спецификой реализуемой экономической деятельности;

– в отношении экологических обязательств в зависимости от наличия прямой связи с использованием какого-либо определенного актива или группы активов целесообразно выделение двух групп обязательств: обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов и обязательства по охране и восстановлению окружающей среды. Детальная аргументация данной классификации приведена в третьем пункте второй главы исследования.

1.3 Проблемы бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций, применяющих российские стандарты бухгалтерского учета, на современном этапе развития учетной мысли

Согласно действующим требованиям к представлению коммерческими организациями бухгалтерской (финансовой) отчетности одним из ключевых аспектов является информация об источниках формирования имущества организации, в частности, информация об обязательствах хозяйствующего субъекта перед государством, юридическими и физическими лицами.

На современном этапе развития бухгалтерского учета, который характеризуется процессом реформирования отечественной системы стандартов регулирования и их сближением с международными, существует ряд вопросов в отношении обязательств коммерческих организаций, которые остаются нерешенными. В частности, наряду с отсутствием единого терминологического пространства в области учета обязательств нет четкой методики признания, оценки и учета таких значимых видов обязательств, как обязательства по оплате труда, финансовые и экологические обязательства, обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов. Дискуссионными на сегодняшний момент остаются вопросы применения

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

О наличии указанных проблем в отношении обязательств пишут как российские, так и зарубежные ученые. Рассмотрим ряд ключевых существующих проблем учета обязательств коммерческих организаций, которые существенным образом оказывают влияние на отражении указанных учетных категорий в финансовой отчетности экономических субъектов.

В своих работах Т.В. Игонина [53; 57] выделяет следующие проблемы: отсутствие в системе российских нормативных документов по бухгалтерскому учету положений, содержащих методики учета конкретных видов обязательств, а именно обязательств по оплате труда и финансовых обязательств.

В указанных работах [53; 57] отмечается дискуссионность вопросов в отношении учета налоговых, оценочных и условных обязательств, а также актуальность проблем сопоставимости порядка учета и отражения в отчетности обязательств коммерческих организаций, составляющих отчетность в системе российских и международных стандартов. Т.В. Игонина указывает и на отсутствие целостной концепции развития бухгалтерского учета обязательств в системе российских стандартов [57, С. 3].

Указанный вывод, который является наиболее важным, подтверждается отсутствием программы по разработке федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, порученной Некоммерческой организации «Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», стандарта по бухгалтерскому учету оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов, а также наличием противоречий проектов ФСБУ с действующим ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7] (например, с проектом ФСБУ «Основные средства» [28]).

В своих работах О.В. Рожнова [110-113] акцентирует внимание, в частности, на такой проблеме, как соотношение бухгалтерского учета и отчетности в России, что подтверждается идеей О.А. Агеевой [52], которая приведена в исследовании И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой: «проблема соотношения бухгалтерского учета и отчетности наиболее ярко проявляется в двух противоположных тенденциях в их развитии: сближения и разделения» [70, С. 3]. Указанная общая тенденция применима и к обязательствам коммерческой организации, поскольку существующая сегодня проблема отсутствия единого терминологического пространства в области учета указанной экономической категории затрудняет применение действующих практик учета обязательств организации, что является одним из препятствий формирования соответствующей запросам пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

О.В. Рожнова также отмечает тенденции, которые, на ее взгляд, получат дальнейшее развитие:

- ориентация на прогноз;
- акцент на информации, раскрывающей предупреждающие действия компании;
- расширение области применения метода профессионального суждения;
- доведение информации о профессиональных суждениях до пользователей отчетности;
- усиление принципа превалирования экономической сущности над юридической формой;
- нацеленность правил на целевое использование отчетной информации;
- интеграция финансовой отчетности с нефинансовой отчетностью [113, с. 30].

Следует согласиться с актуальностью указанных направлений развития учетной мысли, поскольку уже сейчас практике известны случаи,

когда отсутствие одной из перечисленных компонент затрудняет использование данных финансовой отчетности при принятии управленческого решения.

В частности, отсутствие раскрытия информации о существенных условиях, используемых при расчете обязательства по ликвидации основных средств организациями нефтегазового сектора и рынка электроэнергии, исключает возможность анализа достаточности исполнения обязательств по восстановлению окружающей среды хозяйствующими субъектами указанного сектора при выводе из эксплуатации основных средств, а также сопоставимость бухгалтерской (финансовой) отчетности таких организаций [60; 87]. Указанные примеры подтверждают, что доведение информации о профессиональных суждениях составителей финансовой отчетности до ее пользователей является актуальной проблемой в части развития учетной мысли.

В своей работе М.И. Чумаченко [120] отмечает как положительные моменты следования современным тенденциям реформирования бухгалтерского учета в целом и оценочных обязательств в частности, так и об отрицательных сторонах такого развития учетной мысли.

Указанный эксперт в своей работе «Оценочные обязательства организации как объект бухгалтерского учета и элемент бухгалтерской отчетности организаций» [120] говорит о том, что уход от жестко регламентированного бухгалтерского учета оценочных обязательств и предоставление коммерческим организациям возможности самостоятельно разрабатывать методологию учета указанных категорий имеет положительный эффект скорее только для крупных организаций, нежели для средних и малых участников рыночных отношений. Это обусловлено тем, что у последних, как правило, в штате отсутствуют эксперты, квалификация которых позволит решать указанные задачи в отношении методологии учета оценочных обязательств. Это вынуждает средние и малые организации привлекать специалистов из вне, что требует дополнительных ресурсов (в

том числе финансовых), которые обуславливают увеличение соответствующих видов расходов.

И.Е. Мизиковский и Е.П. Поликарпова в статье «Аналитический учет оценочных обязательств» [103] обращают свое внимание на такой дискуссионный вопрос, как включение оценочных обязательств в систему резервирования коммерческой организации.

У многих авторов находят поддержку выводы Т.Ю. Дружиловской [80] о том, что экономическая сущность резервов и экономическая сущность оценочных обязательств не является тождественной. Авторы рассматриваемой статьи [103] не согласны с тем, что оценочные обязательства могут выступать в качестве затрат, дата совершения которых может быть лишь предполагаемой (то есть резервируемых затрат).

Сторонником включения оценочных обязательств в систему резервирования хозяйствующего субъекта также являются А.М. Петров и Л.А. Мельникова [155], которые в своей работе «Сравнительный анализ состава и содержания отдельных видов резервов в отечественной и зарубежной практике» систематизируют данные немецкой практики и предлагают разделить резервы на две группы: резервы, возникающие в связи с обязанностями перед третьим лицом, и резервы, обусловленные обязанностями по отношению к самому себе. В рассмотренной работе [155] отмечено, что первая группа резервов, выделенная авторами, подобна оценочным обязательствам, вторая – резервам предстоящих расходов.

В своей работе «Оценка и учет экологических обязательств в условиях неопределенности в организациях, осуществляющих захоронение коммунальных отходов и извлечение биогаза» Е.Б. Малей и Р.О. Трубович [100] акцентируют внимание на потребительском отношении хозяйствующих субъектов к окружающей среде, которое синхронизирует с отношением общества, что определяет одну из причин не отражения в учетной практике коммерческих организаций информации об экологических обязательствах хозяйствующих субъектов.

Указанная проблема, в свою очередь, приводит к возникновению трудностей у тех коммерческих организаций, руководство которых является более социально ответственным и которые приняли решение в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать информацию об экологических обязательства с неопределенным сроком исполнения и экологических условных обязательствах. В рассматриваемой работе Е.Б. Малей и Р.О. Трубович [100] сформулировали основные сложности, с которыми столкнется бухгалтер при отражении указанных видов обязательств:

- оценка обязательства с учетом вероятностных событий и рисков;
- расчет ставки дисконтирования, которая в наибольшей степени достоверно отражает реальную стоимость денег в каждый момент времени существования обязательства;
- соотнесение затрат на создание обязательства с этапами хозяйственной деятельности, к которым фактически относится обязанность организации осуществить определенный комплекс экологических мероприятий, ввиду существенности величины рассматриваемых обязательств.

Проблема расчета ставки дисконтирования в ФСБУ преимущественно связана с тем, что на текущий момент в числе российских нормативно-правовых документов по бухгалтерскому учету отсутствуют методические рекомендации по расчету показателей для определения стоимости будущих денежных потоков, которые с наибольшей степенью вероятности будут отражать реальное положение дел. Указанная проблема является одной из существенных при рассмотрении оценки оценочных суждений, которые планируются к реализации более чем в течение 12 месяцев от отчетной даты, поскольку напрямую влияют на презентацию показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В своей работе [62] Н.А. Каморджанова отмечает, что происходящие изменения в технологиях обуславливают изменение парадигмы учетной науки, что в свою очередь требует от ученых и практиков плодотворной

совместной работы над отвечающей вызовам современности модели бухгалтерского учета в цифровой экономике XXI века.

Н.А. Лазарева [99] обращает внимание на необходимости обеспечения разумной достаточности цифровизации учетных данных об обязательствах с учетом их классификации, аудита и оценки воздействия на качественные характеристики раскрываемой информации (достоверность и полнота), что непосредственно влияет и на инвестиционную привлекательность организаций.

Л.А. Чайковская и Ю.А. Якушева [119] делают вывод о неоднозначности понятия «обязательство» и говорят о возможности многосторонних его трактовок (с правовой, экономической и бухгалтерской точек зрения, в зависимости от используемого для целей составления отчетности теоретического подхода).

Проблема отсутствия актуальной информации, которая представлена в бухгалтерской отчетности и необходима по запросам стейкхолдеров, в том числе специалистам государственных органов и корпоративного менеджмента, для обеспечения управления проектами по охране природы отражена в исследованиях Т.М. Рогуленко [109].

На рисунке 4 представлены результаты проведенной систематизации выявленных проблем бухгалтерского учета и представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств коммерческих организаций, применяющих российские стандарты бухгалтерского учета, на современном этапе развития учетной мысли.

Проведенный анализ проблем бухгалтерского учета и представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств хозяйствующих субъектов, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, позволил выделить четыре направления дальнейшего исследования:

– разработка предложений по унификации терминологического пространства в отношении обязательств коммерческой организации;



Источник: составлено автором по материалам [52; 53; 57; 60; 62; 70; 80; 87; 99; 100; 103; 113-120; 155].

Рисунок 4 – Ключевые проблемы представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств коммерческих организаций, применяющих российские стандарты бухгалтерского учета, на современном этапе развития учетной мысли

– разработка методических рекомендаций по раскрытию информации о методе оценки отдельных видов обязательств, которые на текущий момент времени в своей основе отнесены на профессиональную компетенцию сотрудников, составляющих бухгалтерскую (финансовую) отчетность коммерческих организаций;

– разработка предложений по повышению прозрачности связи бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности в части,

касающейся раскрытия информации об обязательствах коммерческих организаций.

– разработка предложений по совершенствованию нормативно-правовой базы представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных видов обязательств в рамках утвержденной программы реформирования российской системы бухгалтерского учета.

Глава 2

Методика представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций

2.1 Методические подходы для повышения достоверности отражения в отчетности оценочных, условных и прочих нефинансовых обязательств

Нормативно-правовой базой, устанавливающей ключевые моменты бухгалтерского учета и представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных и условных обязательств коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, является ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7]. В указанном документе законодатель устанавливает область применения указанного стандарта, определение ключевых понятий, порядок оценки и признания рассматриваемых видов обязательств, а также минимальные требования к раскрытию информации о таких экономических категориях в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно указанному документу, оценочные обязательства создаются за счет расходов по обычным или прочим видам деятельности либо включаются в стоимость актива, что определяется природой и характером таких обязательств (п. 8) [7].

Как предусмотрено п. 14 рассматриваемого федерального стандарта [7], условные обязательства в бухгалтерском учете не признаются, однако информация о них раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обусловлено, прежде всего, экономической сущностью и условных обязательств: существует потенциальная вероятность их существования, но она мала и надежная оценка невозможна из-за связанности с выполнением условия в виде наступления или ненаступления

неопределенного и неконтролируемого хозяйствующим субъектом события (или нескольких событий) (п. 9, 13 ПБУ 8/2010).

Согласно п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [25] хозяйствующие субъекты, составляющие консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, наделены правом при разработке учетной политики руководствоваться положениями международных стандартов, если применение положений ФСБУ приводит к несоответствию раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности требованиям международных стандартов. Также правила ПБУ 1/2008 [25] предусматривают использование положений МСФО в случаях отсутствия в федеральных стандартах способов ведения бухгалтерского учета в отношении какого-либо объекта учета (п. 7.1).

Иными словами, согласно действующему законодательству коммерческие организации, по вопросам, связанным с отсутствием в ФСБУ способов ведения бухгалтерского учета и представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении какого-либо объекта учета, имеют право для представления в своей отчетности руководствоваться положениями международных стандартов, что, однако, не всегда происходит на практике. В частности, это относится к социальным обязательствам, которые на текущем этапе повышения социальной ответственности бизнеса приобретают все большую актуальность.

В структуре источников формирования имущества коммерческих организаций социальные обязательства занимают одну из существенных позиций как с точки зрения стоимостной оценки, так и в части значимости в периметре основных принципов различных концепций ответственности бизнеса. Самостоятельный интерес обязательств, порядок представления которых регламентирован МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [12], представляют пенсионные выплаты. Это обусловлено включением таких выплат в систему стимулирования работников,

позиционируемое субъектами хозяйствования как конкурентное преимущество при подборе персонала.

Представление информации о социальных обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций может определяться как достаточное простое действие для составителей такой отчетности (например, отнесение заработной платы к отчетному периоду), так и одна из сложнейших задач, решение которой требует определенного уровня профессиональной подготовки, опыта и зачастую сопровождается привлечением экспертов в специализированных областях знаний (в частности, в области актуарных расчетов в рамках раскрытия информации о пенсионных выплатах). Вопрос представления данных о социальных обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности может стать объектом отдельных диссертационных исследований. В рамках работы практический аспект вопроса раскрытия информации о социальных обязательствах коммерческих организаций более подробно рассмотрен в третьей главе.

С целью разработки рекомендаций по повышению прозрачности представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных и условных обязательств коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, изучены критерии признания и базы для оценки и раскрытия в примечаниях к такой отчетности указанных видов обязательств, применяемых в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Основные выводы приведены в таблице 2.

Как показывает анализ таблицы 2, разработчики международных стандартов финансовой отчетности [9] исходят из того, что раскрытие в отчетности условных обязательств носит скорее исключительный, чем рядовой характер.

Таблица 2 – Критерии признания и базы оценки и раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности оценочных и условных обязательств, применяемых в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Вид обязательства	Критерий признания	Критерий базы оценки	Раскрытие информации в финансовой отчетности
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: если оценочные и условные обязательства обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, хозяйствующий субъект раскрывает связь между указанными видами обязательств			
Оценочные обязательства	<p>1) У хозяйствующего субъекта существует обязанность, обусловленная результатом какого-либо прошлого события.</p> <p>2) Существует вероятность, что для урегулирования такой обязанности произойдет уменьшение экономических выгод.</p> <p>3) Хозяйствующий субъект имеет возможность провести расчетную оценку величины обязательства с достаточным уровнем надежности и точности.</p>	<p>1) Сумма, являющаяся разумной для погашения обязательств или для передачи третьему лицу на конец отчетного периода.</p> <p>2) Расчетная оценка производится на базе суждений руководства организации и практики аналогичных операций (возможно привлечение независимых экспертов).</p> <p>3) Методы оценки зависят от природы обязательств (в частности, расчет средней или экстремумов).</p> <p>4) Расчет производится до учета налоговых последствий и оказывает влияние на налоговую базу по налогу на прибыль.</p> <p>5) Учет существенного влияния временной стоимости денег через приведенную стоимость.</p> <p>6) Учет будущих событий, которые существенным образом могут повлиять на оценку, при наличии достаточных и объективных свидетельств того, что они произойдут.</p> <p>7) Учет ожидаемого выбытия активов и возмещения.</p>	<p>1) Балансовая стоимость на две даты: начало и конец отчетного периода.</p> <p>2) Изменение в оценочных обязательствах: дополнительное признание, использование и восстановление в течение отчетного периода.</p> <p>3) Изменения в дисконтированной стоимости.</p> <p>4) Краткое описание характера обязательства, сроки выбытия экономических выгод и их источников, обусловленное такими обязательствами.</p> <p>5) Краткое описание источников неопределенности.</p> <p>6) Величину ожидаемого возмещения с указанием величины актива, признанного в отношении ожидаемого возмещения.</p>
Условные обязательства	<p>1) Хозяйствующий субъект не должен признавать условные обязательства.</p> <p>2) Признается в исключительных и редких случаях, когда хозяйствующий субъект не может получить надежную расчетную оценку существующего обязательства.</p>	Не применимо	<p>1) Расчетная оценка влияния на финансовые показатели хозяйствующего субъекта.</p> <p>2) Краткое описание источников неопределенности.</p> <p>3) Возможность получения возмещения.</p>

Источник: составлено автором по материалам [9].

Исследование научных трудов на тему разграничения таких понятий, как «оценочные обязательства» и «резервы (оценочные резервы)», а также практического опыта взаимодействия с составителями отчетности в соответствии с ФСБУ и МСФО позволило сделать следующий вывод: на текущий момент существует точка зрения о тождественности указанных понятий. В рамках исследования в таблице 3 уточнены основные критерии, на основе которых отождествление упомянутых экономических категорий не подтверждается.

Таблица 3 – Отличительные черты признания и раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных обязательств и резервов (оценочных резервов)

Критерий	Оценочное обязательство	Резерв (оценочный резерв)
Экономическая сущность	Обязательство	Актив, запас ресурсов
Результат погашения / исполнения	Отток активов хозяйствующего субъекта	Уточнение и реальная оценка балансовой стоимости активов
Отражение информации в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении)	В пассивной части (раздел, посвященный обязательствам организации)	В активной части: корректируют строки представления соответствующих видов активов

Источник: разработано автором.

Одним из ключевых фактов, объединяющих понятия «оценочное обязательство» и «резерв (оценочный резерв)», который отмечен в статье [89], является применение профессионального оценочного суждения составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности при определении стоимостной оценки и сроков реализации, а, следовательно, и сложность указанных экономических категорий с позиции учета и представления информации в отчетности хозяйствующих субъектов.

Описанная сложность рассматриваемых учетных понятий подкреплена отсутствием закрепленного на законодательном уровне понятия «резерв (оценочный резерв)» с позиции его экономической сущности и роли в учетной системе, а также наименованием счета 96 «Резервы предстоящих расходов», закрепленном в Плане счетов и инструкции по его

применению [19], поскольку указанный счет бухгалтерского учета используется для целей аккумуляции и систематизации информации не о резервах, а об оценочных обязательствах.

Отмеченные практические проблемы, вытекающие из отсутствия единого терминологического пространства, позволяют сделать следующие первоочередные рекомендации при реализации программы по реформированию указанной системы:

а) закрепить на законодательном уровне понятие «резерв (оценочный резерв)» исходя из экономической сущности рассматриваемой учетной категории – достижение более достоверной балансовой оценки имущества хозяйствующего субъекта, а также ключевые факторы идентификации «резерва (оценочного резерва)» и понятия «оценочное обязательство», что обеспечит предупреждение и минимизацию ошибок в понятийном аппарате при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) в обеспечение указанной цели по нивелированию ошибок в терминологическом аппарате при разработке и утверждении учетной политики и представления соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта внести правки в действующий План счетов коммерческой организации и Инструкцию по его применению, которые выступают базой для разработки рабочего плана счетов хозяйствующих субъектов, в отношении:

1) счета 96 в части наименования, его экономического предназначения и представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также необходимости проведения процедуры дисконтирования при оценке обязательств, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты,

2) счетов 14, 59 и 63 путем дополнения в названия ключевой для этой группы резервов характеристики – оценочные, а также уточнения способа представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Указанные рекомендации позволят повысить степень прозрачности представления информации о нефинансовых обязательствах коммерческой организации как в основных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и в пояснениях к ним, а также обеспечат возможность использования данных бухгалтерской (финансовой) отчетности для составления нефинансовой отчетности, повысив ее ценность в части связи с финансовыми показателями деятельности экономического субъекта.

На основе проведенного исследования методических основ представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных, условных и прочих нефинансовых обязательств, определен круг аспектов, которые оказывают существенное влияние на достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности и требуют решения. В связи с этим сделаны следующие первоочередные предложения:

– составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности при разработке учетной политики необходимо всегда руководствоваться требованием приоритета экономического содержания над юридической формой, а также положениями МСФО в случаях отсутствия в федеральных стандартах способов представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности каких-либо нефинансовых обязательств, в том числе социальных обязательств.

Зачастую на практике составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности игнорируется возможность использования международных стандартов в случаях, когда федеральные стандарты бухгалтерской учета подробно не описывают порядок представления в отчетности отдельных видов нефинансовых обязательств, что существенным образом снижает ее достоверность и, как следствие, ценность в системе источников для принятия управленческих, инвестиционных и иных решений пользователей, поскольку только правильная трактовка обязательств в соответствии с реальной ситуацией позволяет организациям строить обоснованные прогнозы и верным образом реализовывать стратегию своего развития.

Отражение возможности использования МСФО, во-первых, может быть включено в федеральный закон, регламентирующего порядок ведения бухгалтерской учета в России, что придаст определенную нормативную значимость, во-вторых, раскрытие информации о полноте использования ФСБУ и МСФО при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая будет обязательна к проверке в рамках аудиторских процедур независимого аудитора, обеспечит уверенность пользователей в транспарентности представляемых данных;

– представителям как внешнего независимого аудитора, так и службам внутреннего аудита уделять более пристальное внимание проверке корректности оценки, отражения и представления данных о тех видах нефинансовых обязательств, которые фактически существуют, однако в силу отсутствия прямого указания в ФСБУ необходимости раскрытия информации в бухгалтерской отчетности хозяйствующим субъектом не идентифицируются (экологические и социальные обязательства, обязательства к исполнению в будущем и прочее);

– законодательно утвердить определение понятия «резерв (оценочный резерв)», которое исходит из его экономической сущности: часть стоимости актива, получение выгод от которой на текущий момент признано руководством на основе оценочных суждений невозможным и которая позволяет достигать более достоверной балансовой оценки имущества хозяйствующего субъекта;

– внести правки в действующий План счетов коммерческой организации и Инструкцию по его применению, которые выступают базой для разработки рабочего плана счетов хозяйствующих субъектов, в отношении изменения наименования счета 96 (с «Резервы предстоящих расходов» на «Оценочные обязательства») исходя их экономической сущности учитываемых с использованием данного инструмента учета обязательств коммерческих организаций.

2.2 Методические рекомендации представления отчетной информации о «временных» обязательствах, обеспечивающие ценность для стейкхолдеров

Четкое структурирование обязательств организации, их представление в отчетности соответствии с их экономической сущностью, то есть индивидуализация отчетного отражения различных категорий обязательств, необходимо для достижения, прежде всего, такой качественной характеристики отчетной информации (согласно с МСФО), как уместность.

Ценность отчетной информации для пользователей заключается в ее полезности для принятия ими различных решений при подтверждении ранее сделанных прогнозов в отношении экономического субъекта и подготовке прогнозов его развития. Именно структурирование элементов отчетности, в данном случае обязательств, обуславливает дальнейший выбор методов их учета. Как и во многих других случаях, метод учетного представления устанавливается в зависимости от характера и особенностей различных параметров обязательств.

В системе федеральных стандартов бухгалтерского учета не предусмотрен отдельный стандарт с рекомендациями по представлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств коммерческой организации, исполнение которых относится не к отчетному периоду, а к будущим периодам. К таким обязательствам можно отнести доходы будущих периодов, которые согласно действующему приказу Минфина России № 66н от 02 июля 2010 года [2] являются составной частью краткосрочных обязательств организации, а также договоры к исполнению.

Согласно действующей Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [1], одобренной в 1997 году, существует взаимосвязь между обязательствами, активами, доходами и расходами:

– расходы признаются в моменте, когда возникают такие обязательства, которые не являются обусловленными признанием соответствующих активов (п. 8.6.5);

– в случае если расходы обуславливают получение доходов на протяжении нескольких отчетных периодов и связь между такими доходами и расходами не может быть надежно определена, расходы признаются в сумме, обоснованно распределенной между периодами (п. 8.6.2);

– для признания обязательства на отчетную дату необходимо существование задолженности хозяйствующего субъекта, которая является следствием проектов, свершившихся на рассматриваемую дату, и расчеты по которым приведут к оттоку активов (п. 7.3) [1].

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации [19] доходами будущих периодов признаются такие виды доходов, которые либо начислены в отчетном периоде, но по своей экономической сущности относятся к будущим периодам, либо представляют собой ожидаемые к получению возмещения за недостачи и порчи материальных ценностей, выявленных в отчетном периоде, но относящиеся к прошлым годам [19].

Основываясь на определении законодателя, в своем исследовании доходов будущих периодов мы исходим из того, что они являются одним из видов доходов коммерческой организации, учет и представление в бухгалтерской отчетности которых регламентирован соответствующим федеральным стандартом по бухгалтерскому учету: ПБУ 9/99 «Доходы организации» [22].

Согласно рассматриваемому стандарту, те виды прочих доходов, которые не отражаются на счетах учета прибылей и убытков отчетного периода, должны раскрываться в бухгалтерской (финансовой) отчетности обособленно (п. 20) [22]. В свою очередь прочими доходами признаются все

поступления, не являющиеся доходами от обычных видов деятельности (п. 4), к которым приравнивается выручка (п. 5) [22].

Еще одним федеральным стандартом по разделению доходов между отчетным и иными периодам является ПБУ 1/2008 «Учетная политика организация» [25], где отражено допущение о временной определенности фактов хозяйственной деятельности, обязывающее хозяйствующие субъекты при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности относить факты к тому отчетному периоду, в котором они фактически произошли, а не в периоде, когда были осуществлены денежные поступления или выплаты, обусловленные такими фактами (п. 5) [25].

Изучение нормативно-правовой базы по признанию и отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций доходов будущих периодов позволило сделать вывод об отсутствии четких методических рекомендаций в отношении рассматриваемой учетной категории, что обуславливает высокую вероятность некорректного толкования законодательства и применения ошибочных суждений в отношении доходов, по экономической сущности не относящихся к отчетному периоду, у составителей такой отчетности.

Для целей разработки методических рекомендаций по представлению доходов будущих периодов в отчетности коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, обратимся к экономической сущности таких доходов. По своей экономической природе признание доходов будущих периодов возможно, если составители отчетности уверены, что организация в будущем получит экономические выгоды от обязательств, которые на отчетную дату являются временными (не являются ни текущими, ни условными). На основе данной аргументации предлагается классифицировать обязательства коммерческой организации относительно периода и вероятности их возникновения следующим образом:

- текущие обязательства;
- условные обязательства;

– временные обязательства, которые, по мнению организации, с высокой степенью вероятности приведут к возникновению экономических выгод.

К последним необходимо отнести доходы, относящиеся к будущим периодам. Причем последнее понятие необходимо расширить и включить в него авансы полученные, которые также не определены действующим федеральным стандартом по учету доходов. Отличительной чертой, позволяющей разделить доходы будущих периодов и авансы полученные является временной промежуток относительно отчетной даты, в течение которого указанные виды доходов будут признаны субъектом хозяйствования.

Проанализируем на примере схожесть экономической сущности понятий «доходы будущих периодов» и «авансы», а также суть и причины возникновения проблем с этими понятиями.

Организация, занимающаяся пассажирскими перевозками, может взимать плату за наличный или безналичный расчет каждый раз при оказании услуги или путем продажи абонементов на проезд в течение длительного периода (месяц, год и более). Форма оплаты абонементов для целей отражения в системе бухгалтерского учета будет определена как авансовая, при которой средства за неиспользованные поездки или дни возвращаться не будут. Для целей признания выручки в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета необходимо выполнение пяти условий, предусмотренных ПБУ 9/99 «Доходы организации» [22]. Если хотя бы одно из условий не выполняется, организация не имеет права признавать в отчетном периоде выручку, поэтому признает обязательство, состоящее в исполнении обязанности оказать услуги в соответствии с приобретенным абонементом.

Обязательство, как было отмечено ранее в рамках исследования, предполагает, что одна из сторон сделки должна совершить в пользу другой стороны определенные действия. В случае с абонементом действия

предполагаются не однократные, а многократные, относящиеся не к одному месяцу или не к одному году (отчетному периоду), которые исходя из экономической сущности хозяйствующий субъект может классифицировать как авансы полученные в составе кредиторской задолженности, так и доходы будущих периодов.

Рассмотренный выше пример позволяет сделать вывод о практических сложностях использования категории «доходы будущих периодов», которые могут возникнуть у составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности при идентификации указанного вида доходов и его выделения из состава кредиторской задолженности.

Ключевым фактом, который позволит разделить указанные виды временных обязательств является процедура дисконтирования величины обязательства, предусмотренная п. 20 ПБУ 8/2010 [7], в отношении оценочных обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный в учетной политике хозяйствующего субъекта. В случае, если в отношении временного обязательства применима процедура дисконтирования, то в системе бухгалтерского учета необходимо признавать, а в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо раскрывать информацию о доходах будущих периодов. В противном случае необходимо признавать авансы в составе кредиторской задолженности.

В числе информации о дисконтированных обязательствах, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, для целей повышения прозрачности информации о допущениях хозяйствующего субъекта, сделанных в отношении указанных видов обязательств, необходимы данные о размере ставки дисконтирования и ее обоснованности, в том числе о соразмерности рискованности дисконтируемых видов доходов уровню риска, определяемого конъюнктурой рынка аналогичным видам обязательств.

Полученные результаты проведенного исследования позволили сделать следующие первоочередные предложения по раскрытию информации о доходах будущих периодах в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов:

– на законодательном уровне закрепить понятия «доходы будущих периодов» и «авансы полученные» исходя из их экономической сущности и отличительных компонентов;

– в системе локальных актов субъектов хозяйствования определять, а в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать экономические предпосылки, в соответствии с которыми составители указанной отчетности классифицируют доходы будущих периодов и авансы полученные;

– составителям отчетности при разделении понятий «доходов будущих периодов» и «авансов полученных» руководствоваться возможностью применения процедуры дисконтирования при оценке первого вида обязательств и ее неприменимости в отношении авансов. Иными словами, аванс возникает, когда отсрочка платежа меньше года, или когда даже при превышении года – либо ставка дисконтирования незначительна настолько, что ей можно пренебречь, либо очевидно, что продавцом не взимается дополнительная сумма с покупателя за отсрочку платежа и, если расчет производится сразу, то сумма платежа была бы той же самой;

– закрепить на законодательном уровне методические рекомендации по проведению процедуры дисконтирования при оценке обязательств коммерческих организаций, в том числе источники и порядок определения ставки дисконтирования в соответствии с уровнем риска, свойственному каждому виду обязательств, в отношении которых данная процедура может быть применима.

В процессе осуществления хозяйственной деятельности перед руководством экономических субъектов, у которых ресурсная база в отношении центрального продукта является исчерпаемой, стоит задача

удержания и расширения рынков присутствия. В условиях нестабильной экономической ситуации, а также высокой степени неопределенности одним из возможных инструментов для достижения указанной стратегической цели выступает заключение договорных отношений, полная или частичная реализация которых предполагается в будущем.

В случаях, когда контрагент надежен, а деловые связи с ним существуют на протяжении длительного периода времени, субъекты хозяйствования могут не предусматривать штрафные санкции за неисполнение обязательств по договору. Указанное предположение может иметь место в случае, если контрагент является стратегически важным партнером для удержания или расширения существующих сегментов присутствия хозяйствующих субъектов, а также для выхода на новые рынки.

На текущий момент развития науки вопрос бухгалтерского учета и представления в бухгалтерской (финансовой) и консолидированной финансовой отчетности информации об обременительных договорах как составной части обязательств коммерческих организаций является дискуссионным и находится на этапе изучения научным сообществом. В частности, интерес к указанной проблематике отражается в работах Т.Ю. Дружиловской [79-81], О.В. Рожновой [110-113].

В системе федеральных стандартов бухгалтерского учета на текущий момент не предусмотрено нормативного акта, учитывающего особенности признания в бухгалтерском учете и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о договорах к исполнению в будущем. Составители бухгалтерской (финансовой) отчетности, использующие в своей работе только федеральные стандарты бухгалтерского учета, в отношении указанных видов обязательств должны руководствоваться положениями ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7], т.к. указанные договоры в системе бухгалтерского учета должны определяться как оценочные или условные обязательства в зависимости от возможности на отчетную дату провести оценку величины такого договора.

Поскольку практика российского нормативно-правового регулирования не рассматривает отдельно такой вид обязательств коммерческой организации, как договоры к исполнению в будущем, в рамках исследования рассуждения будут основываться на международной практике.

Правила действующего в отношении оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств международного стандарта финансовой отчетности МСФО 37 [9] определяют, что договорами к исполнению в будущем признаются такие контракты, по которым ни одна из сторон еще не начала исполнять свои обязательства либо обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства. Далее поясняется, что положения указанного стандарта применяются к указанным договорам только в случае, если последние являются обременительными.

Приведенное разграничение существующих и будущих обязанностей согласуется с концепцией обязательств, указанной в п. 4.16 Концептуальных основ финансовой отчетности [8], и исключает перегруженность отчета о финансовом положении обязательствами, в отношении которых на момент составления отчетности у хозяйствующих субъектов отсутствует определенность относительно экономических последствий договоров к исполнению в будущем, по которым не возникает обременение.

Рассматриваемый нормативный акт также предусматривает раскрытие информации:

- о возможных обязательствах, которые возникают из прошлых событий, но наличие которых будет подтверждено только в случае наступления или ненаступления одного или нескольких событий в будущем, возникновение которых на момент составления отчетности либо не определено, либо не в полной мере подконтрольно компании;
- о существующих обязательствах, которые возникают из прошлых событий, однако не признаются либо в силу того, что для урегулирования таких обязательств не будет необходимо выбытие экономических выгод,

либо в силу отсутствия на момент составления отчетности возможности надежно их оценить.

Таким образом, стандарт предполагает раскрытие информации об условных обязательствах, которыми, в частности, можно считать договоры к исполнению в будущем, по которым не возникает обременения. Однако это вступает в противоречие с указанной в рассматриваемом стандарте сферой его применения.

Согласно п. 2 федерального стандарта бухгалтерского учета в отношении оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств [7] его положения не распространяются:

- на договорные отношения, по которым на отчетную дату хотя бы одна из сторон не выполнила полностью своих обязательств (за исключением трудовых отношений);

- в отношении заведомо убыточных договоров, к которыми законодатель относит договорные отношения, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят ожидаемые от их исполнения поступления.

Определение того, что считать неизбежными расходами законодатель в тексте указанного федерального стандарта не приводит (присутствует только пример расчета), в отличие от международного стандарта [9], авторы которого уточняют, что неизбежными следуют считать минимальные чистые затраты на выход из договорных отношений, которые определяются как наименьшее из двух величин:

- суммы затрат на исполнение договора;
- суммы всех компенсаций и штрафов, которые обусловлены неисполнением обязательств по договору.

Рассмотренные выше стандарты (МСФО 37 [9], ПБУ 8/2010 [7]) не предполагают также возможности или обязанности хозяйствующих субъектов объединять договоры к исполнению в будущем в случаях, когда такие договорные отношения:

- заключены с одним контрагентом в рамках реализации одной коммерческой цели;
- связаны исполнением (исполнение одного зависит от исполнения другого);
- возникающие из таких договоров обязанности идентичны по своей экономической сущности.

Полученные результаты проведенного исследования позволили сделать следующие первоочередные предложения по раскрытию информации о договорах к исполнению в будущем в отчетности хозяйствующих субъектов:

- расширить сферу применения федерального стандарта по бухгалтерскому учету оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств в части раскрытия информации о договорах к исполнению, в том числе в случае отсутствия по ним обременительных обязательств, что обусловлено вызовами текущего этапа развития экономических отношений и инструментов развития бизнеса;
- уточнить в федеральном стандарте по бухгалтерскому учету оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств список затрат, которые хозяйствующий субъект может классифицировать как «неизбежные расходы на исполнение договоров к исполнению»;
- в аспектах учетной политики рекомендовать хозяйствующим субъектам в случаях, когда договоры к исполнению в будущем заключены с одним контрагентом в рамках реализации одной коммерческой цели, связаны исполнением и возникающие из таких договоров обязанности идентичны по своей экономической сущности, для целей раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности объединять такие законтрактованные обязательства;
- в случае, если по оценкам руководства, которые подтверждаются, в том числе данными консолидированной финансовой отчетности группы компаний, в которую входит хозяйствующий субъект, публикующий

бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вероятность выбытия каких-либо ресурсов для исполнения договоров в будущем существует, необходимо в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций раскрывать данные о таких договорных отношениях, в том числе о сроках реализации таких обязательств и ожидаемой сумме выбытия экономических выгод, если на момент составления отчетности оценка сроков и (или) стоимости исполнения законтрактованных обязательств возможна (в случае, если оценка невозможна, рекомендуется раскрывать информацию о причинах такого нераскрытия); это позволит пользователям отчетности оценить и сопоставить долю отдельной организации в общей сумме обязательств группы компаний, возникающих из договоров к исполнению в будущем.

Проведенный анализ методических основ представления в бухгалтерской отчетности обязательств, исполнение которых относится к будущим периодам, позволяет сделать ряд первоочередных предложений, способствующих обеспечению сопоставимости данных о рассматриваемых обязательствах в отчетности коммерческих организаций, повышающих ее полезность и уместность для пользователей благодаря однозначности понимания рассматриваемых учетных категорий разными составителями отчетности:

– необходимо осуществить нормативное утверждение единых трактовок понятий «доходы будущих периодов» и «авансы полученные» и их ключевой отличительной черты: необходимость применения процедуры дисконтирования при оценке первого вида обязательств и ее неприменимости в отношении авансов;

– рекомендуется обратить внимание составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности на уровне локальных актов коммерческих организаций на необходимость определять и в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать существенные аспекты профессионального суждения, которые легли в основу разделения

нефинансовых обязательств на две учетные категории: «доходы будущих периодов» и «авансы полученные»;

– следует утвердить методические рекомендации по проведению процедуры дисконтирования при оценке обязательств коммерческих организаций, в том числе указав источники и порядок определения ставки дисконтирования в соответствии с уровнем риска, свойственному каждому виду обязательств, в отношении которых данная процедура может быть применима;

– необходимо расширить сферу применения ПБУ 8/2010, включив в нее договоры к исполнению в будущем (как обременительные, так и соглашения без возникновения обременительных обязательств), обеспечив непротиворечивость данных индивидуальных отчетностей организаций и консолидированной отчетности группы компаний, ими образуемой, и утвердив список затрат, которые составителями бухгалтерской отчетности могут быть определены как «неизбежные расходы на исполнение договоров к исполнению»;

– следует рекомендовать составителям бухгалтерской отчетности для целей представления данных о договорах к исполнению в будущем объединять идентичные и связанные по своей экономической сущности и характеру исполнению законтрактованные обязательства.

2.3 Обязательства экологического характера и методические аспекты раскрытия о них информации в отчетности в свете целей устойчивого развития

В XXI веке любая организация не может абстрагироваться в своей деятельности от целей устойчивого развития. Также при формировании отчетности организация понимает, что стейкхолдеры оценивают ее и с точки зрения целей устойчивого развития (пусть не всех, но тех, которые для данного стейкхолдера наиболее важны). Поэтому, раскрывая финансовую

информацию в отчетности, субъекту хозяйствования приходится учитывать ожидаемое восприятие пользователей и, соответственно, пытаться, по крайней мере, сделать понятным для них то, как связаны между собой финансовые результаты и отдельные показатели финансового положения с целями устойчивого развития. Такой подход необходимо применять организациям и в отношении обязательств.

Напряженность экологической ситуации, угроза большинству биогеоценозов на территории России и в мире требует от каждой организации серьезного отношения равно как в своей реальной деятельности по предупреждению аварий и катастроф, наносящих ущерб экологии, так и в генерируемом информационном контенте, отражающим эту реальную деятельность.

Существующая практика участия отдельных субъектов хозяйствования в обеспечении экологической безопасности [133-142] может стать одним из инструментов в реализации программы по повышению экологической ответственности всех субъектов российской экономики, в том числе коммерческих организаций, данные о которой раскрываются в бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности субъектов хозяйствования. Одним из возможных путей повышения экологической ответственности хозяйствующих субъектов является разработка и публикация в открытых официальных источниках методических рекомендаций по раскрытию информации об обязательствах по защите и восстановлению окружающей среды вследствие вреда, наносимого коммерческими организациями в рамках осуществления хозяйственной деятельности.

Качество отчетной информации согласно федеральным стандартам бухгалтерского учета ни в коем случае не должно быть ниже, чем в отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Наоборот, в национальных стандартах необходимо учесть первоочередные интересы страны, а обеспечение экологической

безопасности является одним из приоритетных направлений развития России как государства.

В действующей системе федеральных стандартов бухгалтерского учета, предусматривающих порядок раскрытия информации об активах, капитале и обязательствах коммерческих организаций, не предусмотрено специализированных стандартов, регулирующих правила представления данных об экологических обязательствах и обязательствах по ликвидации основных средств и поисковых активов.

При существовании указанных видов учетных категорий организации должны руководствоваться ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7] и ПБУ 21/08 «Изменения оценочных значений» [21], а в случаях с обязательствами, возникающими вследствие эксплуатации основных средств – до 1 января 2022 г. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [26] – и материальных поисковых активов – ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [27], которые, однако, не акцентируют внимание на раскрытии информации о рассматриваемых видах обязательств, оставляя указанный вопрос в области профессионального суждения составителей бухгалтерской отчетности.

Часто в отсутствии специализированного стандарта в области учетного нормативно-правового регулирования составители бухгалтерской (финансовой) отчетности при принятии решения о необходимости признания экологических обязательств и соответствующего раскрытия данных в отчетности руководствуются техническими регламентами, отражающими эксплуатационные характеристики основных средств и поисковых активов, периодичность их капитального ремонта и описание экологических последствий использования указанных видов активов. Это оказывает существенное влияние на качество раскрываемой для внешних пользователей информации: она в большей степени становится субъективной и зависимой от уровня профессионального суждения составителей рассматриваемого информационного источника. Указанный момент затрудняет использовать

показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности для отраслевого анализа, сравнения с организациями-аналогами и (или) оценки конкурентных преимуществ хозяйствующих субъектов.

В отношении обязательств по ликвидации основных средств с 1 января 2022 г. становятся обязательными к применению положения ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [28], которые предусматривают порядок оценки оценочных обязательств по будущему демонтажу и утилизации основных средств и связанного с этим восстановления окружающей среды (п. 23), однако признание такого обязательства позиционируется скорее как право хозяйствующего субъекта, а не его обязанность, что подтверждается предусмотренным ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [28] порядком отнесения затрат на ликвидацию основных средств, если соответствующее оценочное обязательство ранее не было признано (п. 43) [23; 28].

В разделе стандарта, посвященном раскрытию информации в бухгалтерской отчетности об обязательствах по ликвидации основных средств и связанного с этим обязательств по восстановлению окружающей среды, представление указанной информации также рассматривается как право организации, а не ее обязанность (п. 45 – 47) [28], что возлагает существенную долю ответственности на профессиональное суждение и поведение составителей бухгалтерской отчетности.

Самостоятельный интерес представляют собой экологические обязательства, обусловленные ликвидацией поисковых активов, которые согласно ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [27] образуются в результате капитализации поисковых затрат.

Согласно п. 13 указанного федерального стандарта по бухгалтерскому учету [27] оценка поисковых активов базируется на сумме фактических затрат, в которые в том числе включены обязательства организации в отношении охраны и восстановлению окружающей среды. Обоснованно считать, что при принятии решения относительно создания экологических обязательств в отношении поисковых активов необходимо

руководствоваться не их первоначальной классификацией на материальные и нематериальные, а комплексной оценкой последствий для окружающей среды в случае последующего использования поисковых активов: подтверждения экономической целесообразности добычи и капитализации поисковых затрат или их списания на финансовые результаты периода ввиду коммерческой бесперспективности добычи.

На текущий момент в рамках международной практики существует позиция, которую можно считать экономически обоснованной: в случае, если вывод объектов из эксплуатации и обусловленное этим восстановление окружающей среды не запланированы в обозримом будущем (в частности, ввиду регулярной замены или обновления активов), признание соответствующего экологической ответственности обязательства в составе оценочных обязательств является обязательным [9]. Регулярное обновление активов в данном случае найдет свое отражение в сравнительно небольшой дисконтированной стоимости.

В настоящее время в отношении данных об экологической ответственности, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, составляемой как в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета, так и по международными стандартам финансовой отчетности существует парадокс признания: в бухгалтерской отчетности информация об обязательствах по защите окружающей среды не раскрывается ввиду их непризнания, тогда как в финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, и нефинансовой отчетности хозяйствующих субъектов данная информация признается, и зачастую в сумме, признаваемой существенной в масштабе показателей отчетного периода [91].

Иными словами, возникает вопрос соблюдения составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности ключевых требований и допущения бухгалтерского учета, предусмотренные федеральным стандартом бухгалтерского учета ПБУ 1/2008 «Учетная политика

организации» (п. 5, 6) [25], положениями которого коммерческие организации руководствуются при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета: требованием полноты, требованием осмотрительности, требованием приоритета содержания над формой и допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В частности, при осуществлении большинства видов хозяйственной деятельности наносится вред окружающей среде, ликвидация последствий которого должна входить в зону экологической ответственности организаций с позиции соответствия притока и оттока экономических выгод и большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности) (п. 6) [25].

Ввиду сложности точной оценки и иных причин в процессе признания экологических обязательств и обязательств по ликвидации основных средств и поисковых активов составители бухгалтерской (финансовой) отчетности зачастую не раскрывают данную информацию в разделе, посвященном оценочным обязательствам, что с позиции нормативных актов по регулированию бухгалтерского учета в России является обоснованным.

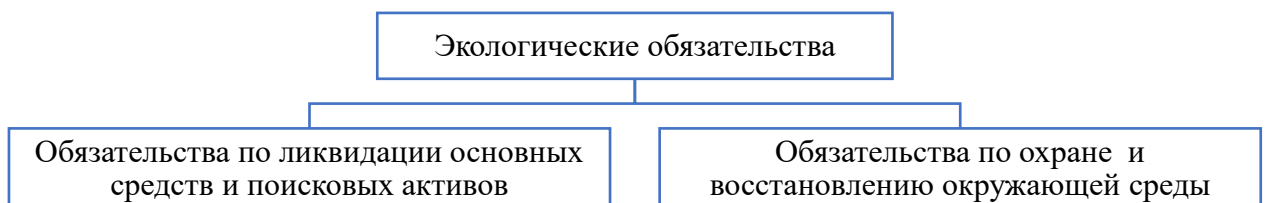
В свою очередь законодатель в ПБУ 8/2010 [7] предусматривает порядок действий организации вследствие невыполнения условий, предусмотренных для признания оценочных обязательств на отчетную дату, – раскрытие информации в разделе бухгалтерской (финансовой) отчетности, посвященном условным обязательствам (п. 9), но никак не нераскрытие такой информации, обусловленное отсутствием возможности надежной оценки. Иными словами, в рамках обеспечения уместного с позиции стейкхолдеров и достоверного отражения обязательств по защите и восстановлению окружающей среды в бухгалтерской (финансовой) отчетности ее составителям не стоит умалять важность представления как

финансовых, так и нефинансовых показателей деятельности хозяйствующих субъектов.

В настоящий момент в системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета экологической ответственности коммерческих организаций не закреплено понятия экологического обязательства, что обуславливает дискуссионность в области понятийного аппарата в рассматриваемой области учетной науки.

Рассматриваемая учетная категория должна использоваться как в отношении обязательств по ликвидации основных средств и поисковых активов и обусловленное этим восстановление окружающей среды, так и в отношении обязательств по охране экологии. Ключевым отличием указанных видов экологических обязательств является их сущность и природа возникновения: если существование первых обусловлено завершением срока службы и/или выводом из эксплуатации основных средств и поисковых активов, то обязательства по охране окружающей среды обусловлены непосредственно производственно-хозяйственной деятельностью организаций и могут не иметь прямой связи с использованием какого-либо определенного актива или группы активов.

На рисунке 5 приведена классификация экологических обязательств, которая может быть использована для разработки методических рекомендаций по раскрытию информации об экологической ответственности организаций в бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности.



Источник: разработано автором.

Рисунок 5 – Классификация экологических обязательств коммерческих организаций

Раскрываемая информация о рассматриваемых видах обязательствах должна содержать информацию не только о стоимостных показателях, но и о методе определения стоимости ликвидации основных средств, поисковых активов, комплекса экологических мероприятий по предотвращению и устранению последствий вреда, наносимого окружающей среде вследствие производственно-хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

Причем составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть приведено не только описание метода оценки, но и экономическая обоснованность используемых существенных допущений в профессиональном суждении в масштабе справедливой оценки и реальных цен, в том числе срока и ставки дисконтирования, природы существующей неопределенности и рисков в отношении сроков и/или величины уменьшения экономических выгод как следствия погашения принятой на себя ответственности по защите и восстановлению окружающей среды. Существенные допущения должны учитывать экономические характеристики и особенности каждого экологического обязательства (группы однотипных экологических обязательств). В частности, это касается выбранной ставки дисконтирования, которая должна отражать риски и уровень неопределенности конкретных видов рассматриваемых обязательств, а не быть единой для всех видов оценочных суждений руководства.

В рамках обеспечения сопоставимости данных бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности, а также корректности разделения экологических обязательств по срокам исполнения, необходимо выделение долгосрочной и краткосрочной части рассматриваемого вида оценочных обязательств, а также раскрытие движения их стоимостной оценки с указанием причин изменений (в частности, увеличение за счет ввода в эксплуатацию новых объектов основных средств; уменьшение вследствие исполнения обязательств по выводу из эксплуатации основных средств; и обусловленное этим движением основных средств восстановление окружающей среды; устранение последствий экологических катастроф).

Исследование методических основ представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств коммерческих организаций экологического характера позволили сделать следующие первоочередные предложения по совершенствованию данного учетного аспекта в направлении решения ключевых задач, поставленных для достижения субъектами хозяйствования целей устойчивого развития:

а) необходима ликвидация парадокса раскрытия информации об экологических обязательствах коммерческих организаций в зависимости от применяемых стандартов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) следует безотлагательно установить более строгие правила раскрытия информации об оценочных обязательствах для российских организаций, что предполагает большую ответственность:

1) экономических субъектов в отношении экологической безопасности своей деятельности,

2) государственных органов в части более точного планирования и реализации политики в области экологии,

3) инвесторов в отношении оценки финансовых и нефинансовых рисков вложений в отдельные организации,

4) общества по поводу формирования общественного мнения и непосредственного участия в снижении риска экологических угроз и их последствий;

в) целесообразно обеспечение взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) отчетности с нефинансовыми данными, раскрываемыми организациями для широкого круга лиц, в части сопоставления данных об экологической ответственности не только в рамках реализованных за отчетный год проектов, но и потенциальных направлений деятельности в области обеспечения безопасности окружающей среды, угроза которой обусловлена хозяйственной деятельностью организаций.

Указанное соотношение должно быть не точечным, что существенно затрудняет сопоставление раскрываемых данных в нефинансовой отчетности с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности, а характеризоваться прослеживаемостью с признанными оценочными и условными обязательствами организаций по защите окружающей среды и ликвидации последствий экологического вреда, свойственного осуществляемой деятельности, и быть сопоставимым с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных организаций, а не только с данными финансовой отчетности Группы компаний, подготовленной в соответствии с МСФО. Пользователи должны видеть результаты постоянного мониторинга организацией правильности создания оценочных экологических обязательств и направлений их использования. Таким образом, к правилам учетного отражения оценочных экологических обязательств следует отнести последовательное наблюдение за их движением, определение полезности их создания для организации (реализации ее стратегии) и общества в целом.

Глава 3

Существующая практика и пути повышения прозрачности представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета

3.1 Раскрытие информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета

В рамках исследования раскрытия информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, проанализирована бухгалтерская (финансовая) отчетность 10 компаний, возглавляющих рейтинг крупнейших российских компаний по чистой выручке РБК 500 за 2019 г. [156] и публикующих отчетность в открытых источниках.

Из периметра анализа исключены компании, составляющие отчетность по отраслевым стандартам – кредитные организации – ввиду специфики сущности раскрываемых для широкого круга лиц финансовых показателей и их несопоставимости с показателями коммерческих организаций, составляющих бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета.

В таблице 4 представлены организации, образующие периметр анализа нефинансовых обязательств, раскрываемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в секторальной разбивке.

Таблица 4 – Секторальная разбивка периметра анализа нефинансовых обязательств коммерческих организаций, составляющих бухгалтерскую отчетность за 2019 г. в соответствии с ФСБУ

Наименование организации	Сектор
ПАО «НК «Роснефть»	Нефть и газ
ПАО «Газпром»	Нефть и газ
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	Нефть и газ
ОАО «Российские железные дороги»	Транспорт
ПАО «Сургутнефтегаз»	Нефть и газ
ПАО «Магнит»	Торговля
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	Атомная промышленность
ПАО «Интер РАО»	Электроэнергетика
ПАО «Российские сети»	Электроэнергетика
ПАО «Транснефть»	Нефть и газ

Источник: составлено автором по материалам [156].

В таблице 5 приведена информация о видах нефинансовых обязательствах на 31 декабря 2019 г., отраженных организациями из периметра анализа в бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Рассмотрение кредиторской задолженности в рамках анализа бухгалтерской отчетности организаций из периметра анализа сделано с целью дальнейшей идентификации в ее составе авансов выданных, которые согласно своей экономической сущности и международной практики не определяются как финансовые обязательства, в отличие от торговой кредиторской задолженности [11].

С целью структурирования исходной информации и результатов исследования в тексте работы приведено детальное описание шести организаций, возглавляющих указанный выше рейтинг. Описание данных бухгалтерской отчетности остальных хозяйствующих субъектов из периметра анализа приведено в приложении А.

Таблица 5 – Нефинансовые обязательства и кредиторская задолженность на 31 декабря 2019 г., отраженные организациями из периметра анализа в бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета

Организация	Кредиторская задолженность	Оценочные обязательства	Доходы будущих периодов	Прочие обязательства
ПАО «НК «Роснефть»	Присутствует	Присутствует	Присутствует	Присутствует
ПАО «Газпром»	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Присутствует
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Присутствует
ОАО «Российские железные дороги»	Присутствует	Присутствует	Присутствует	Присутствует
ПАО «Сургутнефтегаз»	Присутствует	Присутствует	Присутствует	Присутствует
ПАО «Магнит»	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Отсутствует
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Присутствует
ПАО «Интер РАО»	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Отсутствует
ПАО «Российские сети»	Присутствует	Присутствует	Отсутствует	Отсутствует
ПАО «Транснефть»	Присутствует	Присутствует	Присутствует	Присутствует

Источник: составлено автором по материалам [123-132].

ПАО «НК «Роснефть»

В соответствии с бухгалтерской (финансовой) отчетностью ПАО «НК «Роснефть» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено мнение без оговорок [129], на 31 декабря 2019 г. организация признавала существование кредиторской задолженности, детализированная по основным группам и срокам погашения по отношению к отчетной дате, и следующих видов нефинансовых обязательств:

– доходы будущих периодов (без пояснений о природе возникновения обязательств);

– прочие долгосрочные обязательства, представленные преимущественно предоплатой по договорам на поставку нефти и нефтепродуктов, которые подписаны в 2013 – 2014 гг. Помимо сроков возникновения обязательств, организацией раскрывается информация о минимальном объеме будущих поставок в натуральном выражении

(млн тонн), проценте предоплаты, порядок определения цены контрактов, порядок расчетов, а также динамика исполнения законтрактованных обязательств с момента их начала исполнения до отчетной даты (с 1 января 2015 г. по 31 декабря 2019 г.). Составителями отчетности проведено выделение краткосрочной части указанного вида обязательств в зависимости от отношения оставшегося срока погашения к отчетной дате;

– прочие обязательства со сроком погашения до года (без пояснений о природе возникновения обязательств);

– оценочные обязательства по выплате ежегодного вознаграждения по итогам работы за год, включая страховые взносы по эффективной ставке;

– оценочные обязательства по предстоящей оплате отпусков, величина которых определяется исходя из количества дней неиспользованного отпуска на конец отчетного периода и включает страховые взносы по эффективной ставке;

– оценочные обязательства по судебным разбирательствам. Составителями отчетности отмечено, что одной из оснований для предъявления претензий ряда покупателей нефти является загрязнение нефти в апреле 2019 г. в магистральном трубопроводе «Дружба», в результате которого продукт не соответствовал договорному качеству и законтрактованные объемы нефти не были получены покупателями;

– оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью, которые возникают в связи с нарушением исходного состояния окружающей среды в результате хозяйственной деятельности организации. Оценка указанного вида обязательства определяется исходя из оценки затрат (планируемых затрат), которые, как ожидается, понесет хозяйствующий субъект при исполнении обязательства при восстановлении земель и водных объектов, состояние которых нарушено, как определено на отчетную дату. Оценка производится на базе управленческих данных, которые образуют систему экологической информации организации;

– оценочные обязательства по ликвидации основных средств, которые формируются по всем нефтегазовым активам в разрезе месторождений и отражаются по приведенной стоимости [129].

В отношении оценочных обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности приводится динамика изменения величины обязательств в расшифровке основных причин: признано (начислено) за период, погашено в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности, списано в связи с избыточностью суммы. Также информация об оценочных обязательствах сгруппирована составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от источника формирования: расходы по обычным видам деятельности и увеличение стоимости актива [129].

В составе сопутствующей информации и управления рисками отмечено, что деятельность предприятий нефтегазовой отрасли всегда сопровождается риском нанесения ущерба окружающей среде, что предопределяет включение организаций нефтегазовой отрасли в число лиц, на которых распространяются требования законодательства по охране окружающей среды и которым необходимо на регулярной основе проводить оценку риска появления значительных экологических обязательств [129].

Составители бухгалтерской отчетности ПАО «НК «Роснефть» обращают внимание пользователей на общекорпоративную систему управления рисками организации, которая предполагает проводимую на ежегодной основе идентификацию и оценку рисков и возможностей, в том числе связанных с изменением климата, свойственных направлениям деятельности рассматриваемого субъекта хозяйствования [129].

ПАО «Газпром»

Согласно данным, представленным в бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром» и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено мнение о достоверности в рамках установленного уровня существенности [125], на 31 декабря 2019 г. организация признала существование остатков кредиторской задолженности

по основным группам. Дополнительно представлены данные о ее движении в разрезе общих причин поступления и выбытия, а также классификации в зависимости от срочности погашения по отношению к отчетной дате (выделены долгосрочная и краткосрочная части). Составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности также выделена величина просроченной на каждую из раскрываемых отчетных дат кредиторской задолженности, но без указания периода, который используется как базовый для выделения обязательств в указанную группу [125].

По данным анализируемого источника информации, на отчетную дату ПАО «Газпром» признано оценочное обязательство по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды в связи с использованием недрами. В рамках сопоставления данных бухгалтерского баланса и пояснений к нему можно предположить, что указанное обязательство относится к обязательствам со сроком погашения более года. Составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром» не выделяется краткосрочная часть указанного вида оценочного обязательства по причинам, которые также не раскрыты для широкого круга пользователей анализируемого источника информации [125].

Оценочные обязательства со сроком погашения до года преимущественно представлены обязательствами, созданными в связи с корректировками цен на газ, обязательствами по выплате вознаграждений по итогам работы за год и по оплате отпусков [125].

Составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром» раскрыта информация о движении оценочных обязательств за 2019 г. без уточнения причин по существенному начислению, использованию и восстановлению рассматриваемой учетной категории [125].

В разделе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром», посвященному раскрытию существенных аспектов учетной политики и представлению информации в отчетности, описана природа

создания ряда оценочных обязательств. Так составители анализируемого источника информации раскрывают общий порядок определения величины оценочного обязательства по выплате ежегодного вознаграждения по итогам работы за год и по оплате отпусков. Отдельно приведен общий порядок признания обязательств по выплате единовременного пособия при увольнении на пенсию [125].

В части оценочных обязательств в отношении корректировок цен на газ, которые возникают исходя из требований, выдвинутых покупателями, на основании условий контрактных обязательств, а также оценочных обязательств, связанных с ликвидацией основных средств и рекультивации земель месторождений составители бухгалтерской (финансовой) отчетности детализируют момент возникновения (признания) указанного вида обязательств и источник их формирования [125].

В разделе пояснений к бухгалтерской отчетности ПАО «Газпром» за 2019 г., где содержатся текстовые пояснения в отношении оценочных обязательств, составители раскрывают для широкого круга лиц следующую информацию:

– общее основание возникновения оценочных обязательств по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды в связи с использованием недрами с указанием участков. Также уточняется основная причина, по которой указанный вид оценочного обязательства не признается в отношении объектов, переданных в аренду дочерним обществам (недропользователям). Иные существенные допущения, используемые при определении величины рассматриваемых оценочных обязательств, в тексте пояснений не приводятся;

– ключевую причину непризнания пенсионных обязательств, которая определяется используемыми для составления отчетности стандартами. Иными словами, составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности не исключается факт о существовании таких обязательств на отчетную дату, однако их неотражение обуславливается отсутствием закреплённого

в нормативных актах порядка отражения на счетах бухгалтерского учета начисления пенсионных обязательств. Таким образом, возникает парадокс признания пенсионных обязательств в зависимости от применяемых стандартов, что существенным образом влияет на достоверность представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром» показателей, относящихся к пенсионным обязательствам, и входит в противоречие с принципом приоритета экономического содержания над юридической формой, а также предпосылкой существования обязательства организации;

– основание для признания условных обязательств, которые преимущественно представлены выданными обеспечениями в форме поручительств третьим лицам по обязательствам других организаций. Составители детализируют данный вид обязательств по организациям, в отношении которых были выданы поручительства. Дополнительно указаны сроки действия и природа контрактной основы. В соответствии с классификацией, предложенной в первой главе работы, такие обязательства относятся к финансовым и выходят за пределы объектов исследования;

– ключевые аспекты обязательств, обусловленных процедурами правового характера, в том числе толкованиям и изменениям налогового законодательства [125].

В разделе пояснений, посвященном управлению рисками, составители бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Газпром» указывают на раскрытие информации на официальном сайте организации, где приведена информация о системе экологического менеджмента и описание деятельности в отношении охраны окружающей среды [135].

По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности информация об оценке риска, связанного с влиянием изменений окружающей среды на хозяйственную деятельность организации, составителями анализируемого информационного источника не раскрывается [125].

ПАО «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ»

Согласно сведениям, раскрытым в пояснениях к бухгалтерскому балансу ПАО «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ» на 31 декабря 2019 г., в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [138], учетной политикой предусмотрено формирование и отражение данных об оценочных и условных обязательствах в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», на базе которого организацией разработан и внедрен локальный регламент. Составителями отчетности также отмечено финансирование пенсионной программы с установленными выплатами, действие которой распространяется на часть персонала субъекта хозяйствования, а также ряда долгосрочных социальных льгот, в том числе единовременных выплат в случае смерти работника, в случае потери трудоспособности и по выходу на пенсию [138].

Особое место в структуре условных обязательств занимают налоговые обязательства в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний за отчетный год, существование которых в соответствии с действующим налоговым законодательством Российской Федерации, не всегда может быть определено с высокой долей вероятности на отчетную дату [138].

На 31 декабря 2019 г. в составе балансовых статей ПАО «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ» отражена кредиторская задолженность по основным группам в разрезе сроков погашения по отношению к отчетной дате. Отдельно выделена величина просроченной кредиторской задолженности на 31 декабря 2019 г., 31 декабря 2018 г. и 31 декабря 2017 г., однако уточнение периода погашения, нарушение которого приводит к возникновению просроченных долгов, составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности не приводится [138].

Наибольшую долю в структуре краткосрочных оценочных обязательств нефтяной компании на анализируемую дату занимают

обязательства на годовые премиальные выплаты. В составе оценочных показателей также отражены обязательства по предстоящей оплате отпусков, относящихся к отчетному периоду. Существование иных оценочных обязательств на отчетную дату организацией не признается [138].

ОАО «Российские железные дороги»

В соответствии с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «Российские железные дороги» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [124], на 31 декабря 2019 г. организация признает существование доходов будущих периодов, кредиторской задолженности по основным группам, в том числе просроченной (без указания срока, на основании которого возникает указанный показатель), оценочных обязательств со сроком погашения до года, прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств [124].

В анализируемом источнике не детализируется информация о движении кредиторской задолженности (как в табличной части, так и в текстовых пояснениях) [124], что позволяет оценить динамику данного показателя только в расчете чистого прироста / сокращения расчетов с поставщиками, подрядчиками и иными кредиторами и исключает возможность анализа скорости прироста и погашения кредиторской задолженности, уменьшая тем самым аналитическую ценность бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматриваемого субъекта хозяйствования.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу отражена природа возникновения прочих обязательств, а именно:

– долгосрочных обязательств – применение организацией комбинированного инструмента хеджирования, который используется хозяйствующим субъектом с 2015 г. на основе подхода, применяемого для составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО;

– краткосрочных обязательств – начисление НДС с выданных авансов [124].

Иного раскрытия информации относительно прочих обязательств ПАО «РЖД» бухгалтерская отчетность, включая пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, не содержит, что отрицательно влияет на аналитическую пригодность указанного информационного источника.

Составителями бухгалтерской отчетности представлена информация о движении следующих видов оценочных обязательств:

- по предстоящей оплате отпусков работников;
- по прочим выплатам работникам;
- по судебным делам [124].

Отдельно выделена информация о величине признанных и погашенных за 2019 и 2018 гг. описанных выше обязательствах, а также их изменениях, обусловленных избыточностью величины на отчетную дату. Отражен общий подход к определению их величины [124].

Составителями бухгалтерской отчетности за 2019 г. отмечено, что условные обязательства в бухгалтерском учете ОАО «Российские железные дороги» не признаются, однако существование обязательств, обусловленных изменением или порядком толкования налогового, валютного и таможенного законодательства, ими не оспаривается [124].

ПАО «Сургутнефтегаз»

В соответствии с бухгалтерской (финансовой) отчетностью ПАО «Сургутнефтегаз» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено мнение без оговорок [131], на 31 декабря 2019 г. организация признавала существование следующих видов обязательств:

- долгосрочная и краткосрочная кредиторская задолженность, детализированная по основным группам и ее движению, выполнению обязательств в части своевременности ее погашения;

– доходы будущих периодов, природа существования которых определена составителями бухгалтерской отчетности как величина целевого финансирования в части введенных в эксплуатацию основных средств. Указаний на период реализации рассматриваемого вида обязательств в анализируемом источнике информации не приводится;

– краткосрочные оценочные обязательства на предстоящую оплату отпусков работников, отраженные в пояснениях как соответствующие резервы [131], что подтверждает отсутствие единого понятийного аппарата в части резервов и оценочных обязательств, способствующее возникновению ошибок при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности [89];

– прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства, природа возникновения и сроки реализации которых составителями бухгалтерского баланса и пояснений к нему не расшифровываются [131].

ПАО «Магнит»

Согласно данным, представленным в бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Магнит» и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено мнение без оговорок [127], на 31 декабря 2019 г. краткосрочные нефинансовые обязательства субъекта хозяйствования представлены преимущественно торговой и прочей кредиторской задолженностью, информация о которой раскрыта по основным группам, агрегированным срокам реализации относительно отчетной даты и движению за период.

В отдельную группу выделена кредиторская задолженность, которая признается организацией просроченной, однако составители отчетности не раскрывают данные о величине срока, после которой задолженность признается просроченной [127].

Также на отчетную дату составителями бухгалтерского баланса подтверждено существование оценочных обязательств со сроком погашения до года. Согласно пояснениям к бухгалтерскому балансу, указанный вид обязательств представлен обязательствами организации по предстоящей

оплате отпусков работникам ПАО «Магнит». Составители бухгалтерской отчетности именуют рассматриваемый вид обязательств резервом на оплату отпусков [127], что подтверждает актуальность проблемы в части понимания экономической сущности понятий «резерв» и «оценочное обязательство» [89].

По информации, раскрытой для широкого круга пользователей бухгалтерской отчетности, на 31 декабря 2019 г. у организации отсутствовали нефинансовые обязательства со сроком реализации более 12 месяцев [127].

Для оценки влияния нефинансовых обязательств на показатели деятельности субъектов хозяйствования из периметра анализа рассчитана доля каждого вида нефинансового обязательства в общей величине обязательств организаций, признаваемых составителями ее бухгалтерской (финансовой) отчетности. Результаты расчетов приведены в таблице 6, исходные данные указаны в приложении Б.

Как показывают данные из таблицы 6, каждый из рассматриваемых видов обязательств индивидуально занимает менее 10% в общей структуре обязательств анализируемых субъектов хозяйствования, в то время как общая сумма нефинансовых обязательств едва ли превышает 15% в рассматриваемой структуре источников формирования имущества организаций.

На основе полученных из бухгалтерской отчетности организаций из периметра анализа данных составлена таблица 7, где приведена информация о временных обязательствах, признаваемых на 31 декабря 2019 г. в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета.

В результате анализа данных, отраженных в таблице 7, становится очевидным существующие на сегодня неопределенности в части толкования действующего российского законодательства в отношении раскрытия

Таблица 6 – Доля нефинансовых обязательств на 31 декабря 2019 г. в общей структуре обязательств, отраженных организациями из периметра анализа в бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета

Организация	Авансы полученные ¹	Оценочные обязательства ²	Доходы будущих периодов	В процентах
				Прочие обязательства ²
ПАО «НК «Роснефть»	3,824	1,086	0,028	7,948
ПАО «Газпром»	1,809	1,994	–	0,047
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	0,347	0,285	–	0,004
ОАО «Российские железные дороги»	5,878	2,307	0,196	0,636
ПАО «Сургутнефтегаз»	9,561	5,669	0,405	0,200
ПАО «Магнит»	–	0,007	–	–
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	–	0,009	–	0,002
ПАО «Интер РАО»	0,802	2,231	–	–
ПАО «Российские сети»	0,001	7,188	–	–
ПАО «Транснефть»	6,357	3,064	> 0,001	4,711
Примечания				
1 Отраженные в составе кредиторской задолженности.				
2 Сумма соответствующих видов долгосрочных и краткосрочных обязательств организаций.				

Источник: составлено автором на основании [123-132].

информации об обязательствах к исполнению в будущем и прочих обязательствах коммерческих организаций в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета:

– составителями отчетности не уточняется срок реализации полученных авансов, отражаемых в составе долгосрочной кредиторской задолженности, и применяемость к ним процедуры дисконтирования для целей раскрытия данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что уменьшает прогнозную ценность отчетной информации и ее аналитическую пригодность;

– в составе прочих долгосрочных обязательств в ряде случаев раскрывается информация о долгосрочной части полученных авансов, что

Таблица 7 – Временные обязательства на 31 декабря 2019 г., отраженные организациями из периметра анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета

Организация	Авансы полученные, отраженные в составе кредиторской задолженности		Доходы будущих периодов		Прочие обязательства	
	с указанием срока реализации	без указания срока реализации	с указанием срока реализации	без указания срока реализации	с указанием срока реализации	без указания срока реализации
ПАО «НК «Роснефть»	Да	Нет	Нет	Да	Да	Нет
ПАО «Газпром»	Да	Нет	не признаются		Нет	Да
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	Да	Нет	не признаются		Нет	Да
ОАО «Российские железные дороги»	Да	Нет	Нет	Да	Нет	Да
ПАО «Сургутнефтегаз»	Да*	Нет	Нет	Да	Нет	Да
ПАО «Магнит»	не признаются		не признаются		не признаются	
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	не признаются		не признаются		Нет	Да
ПАО «Интер РАО»	Да	Нет	не признаются		не признаются	
ПАО «Российские сети»	Да	Нет	не признаются		не признаются	
ПАО «Транснефть»	Да	Нет	Нет	Да	Нет	Да

* Только в части краткосрочных обязательств, где указано, что реализация обязательства произойдет в течение не более 12 месяцев после отчетной даты; раскрытие сроков реализации долгосрочной части полученных авансов не осуществляется.

Источник: составлено автором по материалам [123-132].

говорит о существовании у субъектов хозяйствования обязательств, реализация которых произойдет в будущих по отношению к отчетной дате периодах. Подкрепляемое отсутствием данных о сроках реализации доходов будущих периодов, которые зачастую превышают 12 месяцев после отчетной даты, предположение относительно применения процедуры дисконтирования в отношении указанных показателей подтверждает актуальность предложения выделения временных обязательств в отдельную группу, где полученными авансами будут признаваться обязательства к исполнению

в будущем, срок реализации которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты. В свою очередь существование доходов будущих периодов, которые будут объединять обязательства по реализации в будущем в течение более 12 месяцев по отношению к отчетной дате, обяжет составителей отчетности применять процедуру дисконтирования при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета.

На основе полученных из бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций из периметра анализа данных за 2019 г. о раскрытии информации об экологических обязательствах, оценке взаимного влияния хозяйственной деятельности организаций и изменений окружающей среды составлена таблица 8.

Анализ данных таблицы 8 позволил обосновать следующие предложения, целью которых является повышение качества раскрываемой в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета информации об экологической деятельности организаций:

– на текущий момент является очевидным взаимное влияние окружающей среды и хозяйственной деятельности организаций разных секторов экономики: в частности, с одной стороны, температурный режим воздействует на величину потребляемых энергетических ресурсов и длительность производственных циклов, связанных с добычей ряда полезных ископаемых и выращиванием сельскохозяйственной продукции, что непременно отражается на производственных процессах и затратной составляющей деятельности субъектов хозяйствования; с другой стороны, использование природных ресурсов и основных средств организаций в процессе осуществления экономической деятельности вменяет последним обязательства по восстановлению окружающей среды,

Таблица 8 – Экологические обязательства и риски, отраженные на 31 декабря 2019 г. организациями из периметра анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета

Организация	Экологическое обязательство, отраженное в составе оценочных обязательств		Экологическое обязательство, отраженное в составе условных обязательств	Экологические риски
	связанное с ликвидацией основных средств	обусловленное хозяйственной деятельностью		
ПАО «НК «Роснефть»	Да	Да ¹	Нет	Да
ПАО «Газпром»	Да	Да ¹	Нет	Да ²
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	Нет	Нет	Нет	Нет
ОАО «Российские железные дороги»	Нет	Нет	Нет	Нет
ПАО «Сургутнефтегаз»	Нет	Нет	Нет	Нет
ПАО «Магнит»	Нет	Нет	Нет	Нет
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	Нет	Нет	Нет	Нет
ПАО «Интер РАО»	Нет	Нет	Нет	Да ²
ПАО «Российские сети»	Нет	Нет	Нет	Нет
ПАО «Транснефть»	Нет	Нет	Нет	Нет
<p>Примечания</p> <p>1 Преимущественно включает обязательства организации по рекультивации земель и восстановлению водных объектов, состояние которых по оценкам руководства нарушено на отчетную дату.</p> <p>2 Отражено воздействие субъекта хозяйствования на экологию без уточнения влияния изменений окружающей среды на хозяйственную деятельность организации.</p>				

Источник: составлено автором по материалам [123-132].

целостность, естественное состояние и развитие которой нарушаются как в случае присущих производству процессов образования отходов, эксплуатации оборудования и иных основных средств или выброса вредных веществ, так и при возникновении аварийных ситуаций, результатом которых зачастую становятся экологические катастрофы. Оценка руководством указанного взаимного влияния организаций и окружающей среды должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности, публикуемой для широкого круга лиц, в разделе управления рисками хозяйственной деятельности;

– в случае использования основных средств, предполагающей нарушение целостности биогеоценозов в результате установки, ремонта и эксплуатационного обслуживания, организациями должны раскрываться обязательства как по ликвидации основных средств, рекультивации земель и восстановлению водных ресурсов в результате демонтажа, так и обязательства по восстановлению нарушенных процессов биогеоценозов (ликвидация изменений в составе представителей флоры и фауны, направлении течения рек и подводных океанических течений и т.д.). В случае возможности надежной оценки величины и сроков реализации указанных обязательств необходимо признавать оценочные обязательства, в ином случае – условные, но не игнорировать данный факт в полном объеме, поскольку мероприятия по комплексному восстановлению окружающей среды, как правило, характеризуются как дорогостоящие, что окажет существенное влияние как на финансовые результаты деятельности организаций, так и на их финансовое положение.

На основе полученных в ходе анализа данных о нефинансовых обязательствах, не классифицируемых в работе как временные и экологические, очевидным является существование одной из главных проблем – нераскрытие информации о фактически существующих обязательствах, но не указанных напрямую к раскрытию в действующих федеральных стандартах бухгалтерского учета.

В частности, к таким обязательствам относится финансирование пенсионной программы, применяемой в организации, прямого порядка отражения подобного финансирования в действующей российской нормативной системе регулирования бухгалтерского учета нет, а использование правил международных стандартов финансовой отчетности для целей составления индивидуальной отчетности на практике часто игнорируется. Ранее в работе были внесены предложения для решения данной проблемы. Кроме того, в составе условных обязательств, которые рассматриваются в том числе как риск появления оценочных обязательств,

составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагается раскрывать данные о потенциальном экологическом ущербе, который по оценкам руководства может нанести новый вид деятельности, новая инвестиционная программа и иные изменения, в том числе связанные со вводом в эксплуатацию ранее не используемых видов основных средств.

В рамках решения еще одной актуальной на текущий момент проблемы в части раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета, а именно использования термина «резерв» в отношении учетных категорий, которые по своей экономической сущности являются оценочным обязательством, предлагается установление на законодательном уровне единого терминологического пространства в отношении понятия «резерв (оценочный резерв)».

3.2 Влияние применяемых стандартов представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности нефинансовых обязательств на показатели деятельности коммерческих организаций

Для целей исследования влияния применяемых методов представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности нефинансовых обязательств на показатели деятельности коммерческих организаций была проанализирована консолидированная финансовая отчетность групп субъектов хозяйствования, материнскими компаниями которых являются каждая организация из периметра анализа. В рамках исследования рассматриваются правила раскрытия информации, установленные двумя группами стандартов: федеральными стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности.

Группа компаний «Роснефть»

Согласно данным консолидированного баланса Группы компаний «Роснефть», в отношении которого независимым аудитором выражено

немодифицированное мнение [151], на 31 декабря 2019 г. признается существование кредиторской задолженности и начислений, выделенные в пояснениях по основным группам, и следующих видов нефинансовых обязательств:

– резервы со сроком реализации как более, так и менее 12 месяцев после отчетной даты, которые по своему экономическому содержанию представляют собой оценочные обязательства, что указано в пояснениях к отчету о финансовом положении. Оценочные обязательства на 31 декабря 2019 г. представлены а) обязательствами, связанными с выбытием активов, б) обязательствами по восстановлению окружающей среды, в) обязательствами, обусловленными судебными, налоговыми исками и прочими фактами хозяйственной деятельности [151]. Составители отчетности раскрывают информацию об указанных видах обязательствах в разрезе агрегированных причин изменений их величины за отчетный год и сроков реализации по отношению к отчетной дате [89];

– предоплата по долгосрочным поставкам нефти и нефтепродуктов, где выделены долгосрочная и краткосрочная части. В пояснениях составителями консолидированной отчетности раскрывается природа образования рассматриваемого вида обязательства без уточнения предполагаемого срока реализации контрактов в полном объеме;

– прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства. Дополнительно в пояснениях к консолидированному бухгалтерскому балансу детализируется структура долгосрочных обязательств, которые преимущественно представлены кредиторской задолженностью со сроком реализации более 12 месяцев после отчетной даты. Уточнения срока реализации обязательств в полном объеме составителями отчетности Группы компаний «Роснефть» не осуществляется [151].

Составители пояснений к консолидированной отчетности Группы компаний «Роснефть» указывают на существование пенсионных обязательств, которые регламентируются локальными нормативными актами

по корпоративному пенсионному плану с заранее определенными взносами для финансирования негосударственных пенсий работников. Данные о балансовых остатках указанного вида обязательств на отчетную дату отдельно не раскрываются.

В разделе пояснений, посвященном раскрытию информации об условных обязательствах, составители отчетности указывают на возможность возникновения существенных обязательств по охране окружающей среды, которые не могут с высокой точностью быть оценены на отчетную дату. Отдельно выделены риски и возможности, связанные с изменением климата [151].

Группа компаний «Газпром»

В соответствии с показателями консолидированного баланса Группы компаний «Газпром», в отношении которого независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [147], на 31 декабря 2019 г. группой субъектов хозяйствования признается существование следующих видов обязательств:

– кредиторская задолженность, детализированная в пояснениях по основным группам и включающая в себя полученные авансы, начисленные обязательства и доходы будущих периодов, а также обязательства, связанные с возможными корректировками цен на газ, поставленный покупателям с 2014 по 2019 гг.;

– оценочные обязательства со сроком реализации более и менее 12 месяцев после отчетной даты. Детализации краткосрочных оценочных обязательств составители пояснений к консолидированному балансу не приводят, а в составе долгосрочных оценочных обязательств выделяют оценочные обязательства а) по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности, б) по ликвидации основных средств и восстановлению окружающей среды, в) прочие. Причина не выделения краткосрочной части указанных оценочных обязательств не уточняется. Динамика изменения существенных показателей объясняется агрегированными причинами;

– прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства [147].

Особое внимание составители пояснений к отчету о финансовом положении группы компаний «Газпром» уделяют раскрытию информации об основных актуарных допущениях, используемых при определении величины обязательств по пенсионному обеспечению и иных вознаграждений после окончания трудовой деятельности, а также причин изменений рассматриваемого оценочного обязательства за раскрываемые отчетные периоды. Отдельно приводится оценка рисков, связанных с реализацией пенсионной программы, что существенным образом повышает прогнозную ценность и аналитическую пригодность данных консолидированной отчетности группы компаний «Газпром» в части информации об оценочных обязательствах, обусловленных реализацией программы пенсионного обеспечения и иных выплат после прекращения сотрудниками трудовой деятельности [147].

В разделе пояснений составителями консолидированной отчетности раскрывается информация о законтрактованных обязательствах, реализация которых планируется в течение от 5 до 30 лет. Отдельно отмечается отсутствие на отчетную дату убытка и обременений по контрактам на поставку и транспортировку газа [147].

Информация об оценке рисков и возможностей при взаимодействии группы компаний «Газпром» с окружающей среды составителями консолидированной отчетности не приводится [147].

Группа компаний «ЛУКОЙЛ»

Согласно данным консолидированной отчетности Группы компаний «ЛУКОЙЛ», в отношении которой независимым аудитором высказано немодифицированное мнение [150], на 31 декабря 2019 г. Группой признано существование кредиторской задолженности и следующих видов нефинансовых обязательств:

– оценочные обязательства со сроком реализации более и менее 12 месяцев по отношению к отчетной дате, представленные:

а) обязательствами, связанными с окончанием использования активов, которые обусловлены возникновением будущих расходов, связанных с ликвидацией, демонтажем и прочим выбытием долгосрочных активов; б) обязательствами по выплате вознаграждения сотрудниками; в) обязательствами по природоохранным мероприятиям, оценка которых основывается на технико-экономически обоснованных предполагаемых расходов, связанных с выполнением работ по восстановлению окружающей среды; г) пенсионными обязательствами; д) обязательствами по предстоящей оплате отпусков; е) прочими оценочными обязательствами. Составителями отчетности отмечается динамика изменений совокупной величины оценочных обязательств с указанием агрегированных причин изменений;

– прочие обязательства, реализация которых оценивается составителями отчетности как в течение года после отчетной даты, так и в более длительный период. В состав краткосрочной части указанных обязательств включены авансы полученные [150].

В разделе консолидированной отчетности Группы «ЛУКОЙЛ», посвященному условным обязательствам, составители отчетности раскрывают информацию об: а) инвестиционных обязательствах; б) страховании рисков; в) обязательствах по природоохранной деятельности, где особое внимание пользователей отчетности обращается на влияние изменений законодательства на величину таких обязательств; г) обязательствах, возможных к возникновению вследствие изменения налогового законодательства и политических изменений; д) обязательства, возможные исходя из судебных разбирательств, конечных результатов которых по оценкам руководства не будет иметь существенного негативного влияния на операционные результаты и финансовое положение Группы; е) иные обязательства, условные события которых относятся к иным действиям третьих лиц [150].

Данные об оценке рисков хозяйственной деятельности, связанных со взаимным влиянием окружающей среды и деятельности субъектов

хозяйствования, входящих в исследуемую Группу компаний, составителями консолидированной отчетности не раскрываются [150].

Группа компаний «Российские железные дороги»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Российские железные дороги» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [146], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование резервов, информация о которых по экономической сущности относится к оценочным обязательствам, обязательств по вознаграждениям работникам, кредиторской задолженности по основным группам, прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств [146].

Составителями отчетности указывают на существование на отчетную дату оценочных обязательств под иски и претензии, по обязательствам по уплате налогов и прочие [146].

Информация о движении указанных оценочных обязательств, кроме данных об оценочном обязательстве под иски и претензии, не раскрывается [146].

По данным консолидированной финансовой отчетности рассматриваемой Группы компаний прочие обязательства представлены:

- задолженностью по оплате труда и прочими обязательствами со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- структура долгосрочных обязательств не приводится.

Особое внимание пользователей обращается на описание корпоративной пенсионной программы и соответствующие актуарные допущения, приводится также анализ чувствительности указанных обязательств с детализацией существенных допущений, используемых при расчете [146].

В разделе пояснений, посвященном условным обязательствам, составители отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, надежная оценка которых на отчетную дату и момент составления

консолидированной отчетности была невозможна, но вероятность их возникновения в рамках влияния ряда областей взаимодействия Группы (общеекономическая и политическая ситуация, политика в области регулирования тарифов, налогообложение, страхование, существенные договорные обязательства) не исключается [146].

Информация об оценке достаточности существующей политики управления экологическими рисками, в том числе оценка взаимного влияния климата и хозяйственной деятельности Группы, и иными рисками, обусловленными нефинансовыми обязательствами, не приводится [146].

Группа компаний «Сургутнефтегаз»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Сургутнефтегаз» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [153], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование полученных авансов, резервов, информация о которых по экономической сущности относится к оценочным обязательствам, прочих долгосрочных обязательств [153].

В числе оценочных обязательств составители консолидированной отчетности Группы компаний «Сургутнефтегаз» раскрывают динамику обязательств, связанных с выводом объектов из эксплуатации, а также обязательств по окончании трудовой деятельности, включая основные актуарные допущения [153]. Динамика прочих оценочных обязательств, полученных авансов и прочих долгосрочных обязательств не приводится.

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате взаимодействия Группы компаний с определенными сферами деятельности: судебные разбирательства, налоговые риски, обязательства перед третьими лицами (поручительства), обязательства кредитного характера, вопросы охраны окружающей среды [153].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященному оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [153].

Группа компаний «Магнит»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Магнит» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [149], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование полученных авансов, начисленных расходов, информация о которых по экономической сущности относится к оценочным обязательствам по предстоящим выплатам премий и доплат [149]. Динамика указанных видов нефинансовых обязательств не раскрывается.

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате взаимодействия Группы компаний со следующими сферами деятельности:

- общеэкономические, политические и иные условия ведения деятельности;
- налоговое законодательство;
- судебные разбирательства;
- обязательства по капитальным затратам и по договорам аренды [149].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященному оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [149].

Описание данных консолидированной отчетности остальных Групп компаний из периметра анализа приведено в приложении В.

Для оценки влияния нефинансовых обязательств на показатели деятельности Групп субъектов хозяйствования из периметра анализа была рассчитана доля каждого вида нефинансового обязательства в общей

величине обязательств Групп компаний, признаваемых составителями ее консолидированной финансовой отчетности. Результаты расчетов приведены в таблице 9, исходные данные указаны в приложении Г.

Таблица 9 – Доля нефинансовых обязательств на 31 декабря 2019 г. в общей структуре обязательств, отраженных Группами компаний из периметра анализа в консолидированном отчете о финансовом положении, составленном в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

Организация	В процентах			
	Авансы полученные ¹	Оценочные обязательства ²	Доходы будущих периодов	Прочие обязательства ²
Группа «Роснефть»	13,875	5,104	–	1,052
Группа «Газпром»	1,981	8,350	0,027	4,193
Группа «ЛУКОЙЛ»	1,564	5,790	–	7,087
Группа «Российские железные дороги»	–	1,233	–	3,352
Группа «Сургутнефтегаз»	3,034	23,833	–	1,644
Группа «Магнит»	0,124	1,170	–	–
Группа «Атомэнергопром» (Росатом)	–	26,891	0,120	–
Группа «Интер РАО»	17,088	1,261	–	5,008
Группа «Российские сети»	9,505	4,790	–	–
Группа «Транснефть»	–	19,286	–	–
Примечания				
1 Отраженные в составе кредиторской задолженности.				
2 Сумма соответствующих видов долгосрочных и краткосрочных обязательств групп компаний.				

Источник: составлено автором по материалам [145-154].

Согласно таблице 9, структура нефинансовых обязательств сильно варьируется у каждой из рассматриваемых Групп компаний: доля отдельных видов обязательств составляют от менее 1 % до 27 % в общей структуре обязательств анализируемых субъектов хозяйствования.

Указанный тренд относится и к общей сумме нефинансовых обязательств, которая составляет 4,5% у Группы компаний «Российские

железные дороги» и достигает 28,5% у Группы компаний «Сургутнефтегаз» при среднем показателе 16,7% в периметре анализа.

На основе полученных результатов анализа данных бухгалтерской отчетности организаций из периметра анализа и информации, раскрытой в консолидированной финансовой отчетности Групп компаний, в которые входят указанные организации, составлена таблица 10, где сопоставлены виды оценочных обязательств, признаваемых составителями указанных информационных источников.

Как показывают данные из таблицы 10, на текущий момент существует парадокс признания отдельных видов нефинансовых обязательств в зависимости от применяемых стандартов. Это преимущественно свойственно:

– экологическим обязательствам, включающим обязательства, связанные с выбытием активов, и обязательствами по природоохранным мероприятиям, которые с позиции составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности и консолидированной финансовой отчетности непременно имеют связь с выбытием активов, но не относятся к комплексу мероприятий по ликвидации последствий хозяйственной деятельности субъектов. Последние в структуре обязательств изученного периметра анализа не представлены;

– социальным обязательствам, преимущественно связанными с выплатами вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Выявленный парадокс признания отдельных видов нефинансовых обязательств в зависимости от применяемых составителями отчетности правил, установленных в рассматриваемых группах стандартов (ФСБУ и МСФО), оказывает непосредственное влияние на показатели деятельности коммерческих организаций при принятии стейкхолдерами решений, например:

Таблица 10 – Оценочные обязательства, отраженные на 31 декабря 2019 г. организациями и включающими их Группами компаний из периметра анализа в бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности

Организация	Обязательства, связанные с выбытием активов		Обязательства по природоохран-ным мероприятиям		Обязательства по судебными и налоговыми исками		Обязательства по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности		Обязательства по предстоящим отпускам и премиям сотрудникам	
	ФСБУ	МСФО	ФСБУ	МСФО	ФСБУ	МСФО	ФСБУ	МСФО	ФСБУ	МСФО
Роснефть	Да	Да	Да ¹	Да ¹	Да	Да	Нет	Да	Да	Да
Газпром	Да	Да	Да ¹	Да ¹	Да	Да	Нет ³	Да	Да	Да
ЛУКОЙЛ	Нет	Да	Нет	Да ¹	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да
Российские железные дороги	Нет	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Нет	Да	Да	Да
Сургутнефтегаз	Нет	Да	Нет	Да ¹	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да
Магнит	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Да	Да
Атомэнергопром (Росатом)	Нет	Да	Нет	Да ²	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да
Интер РАО	Нет	Нет	Нет	Да ²	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да
Российские сети	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Да	Нет	Да	Да	Да
Транснефть	Нет	Да	Нет	Да ¹	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да
<p>Примечания</p> <p>1 Преимущественно включает обязательства организации по рекультивации земель и восстановлению водных объектов, состояние которых по оценкам руководства нарушено на отчетную дату.</p> <p>2 Преимущественно включает обязательства организации по рекультивации земель и восстановлению водных объектов, состояние которых по оценкам руководства нарушено на отчетную дату, а также обращение с отходами.</p> <p>3 Составители отчетности указывают на невозможность раскрытия информации ввиду отсутствия порядка отражения обязательств в действующих нормативных актах, но признают существование обязательства в отчетном периоде.</p>										

Источник: составлено автором по материалам [123-132; 145-154].

– при определении финансовой устойчивости субъекта хозяйствования непризнание какого-либо вида нефинансового обязательства в отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями ФСБУ, и его отражение в отчетности по МСФО, ведет к существенному завышению показателя собственного капитала в первом случае и обуславливает низкую достоверность и эффективность решений, принятых в отношении капитализации, финансовой автономности и маневренности коммерческой организации;

– применение разных подходов в отношении раскрытия информации о нефинансовых обязательствах в зависимости от применяемых стандартов для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности может оказать существенное влияние на решение о выплате дивидендов: если решение принимается на основании отчетности, подготовленной в соответствии с ФСБУ, то величина дохода собственников может быть завышена, что также оказывает влияние на налоговую дисциплину субъекта хозяйствования и подрывает доверие стейкхолдеров.

Установление факта наличия данного парадокса определяет необходимость принятия первоочередных мер, в основе которых составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности и консолидированной финансовой отчетности рекомендовано руководствоваться приоритетом экономического содержания над юридической формой. В случае объективной невозможности стоимостной оценки каких-либо видов нефинансовых обязательств, но фактически существующей вероятности возникновения таких обязательств в результате производственно-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования данные необходимо раскрывать в разделе, посвященном условным обязательствам, а также управлению рисками, обусловленными нефинансовыми обязательствами коммерческих организаций.

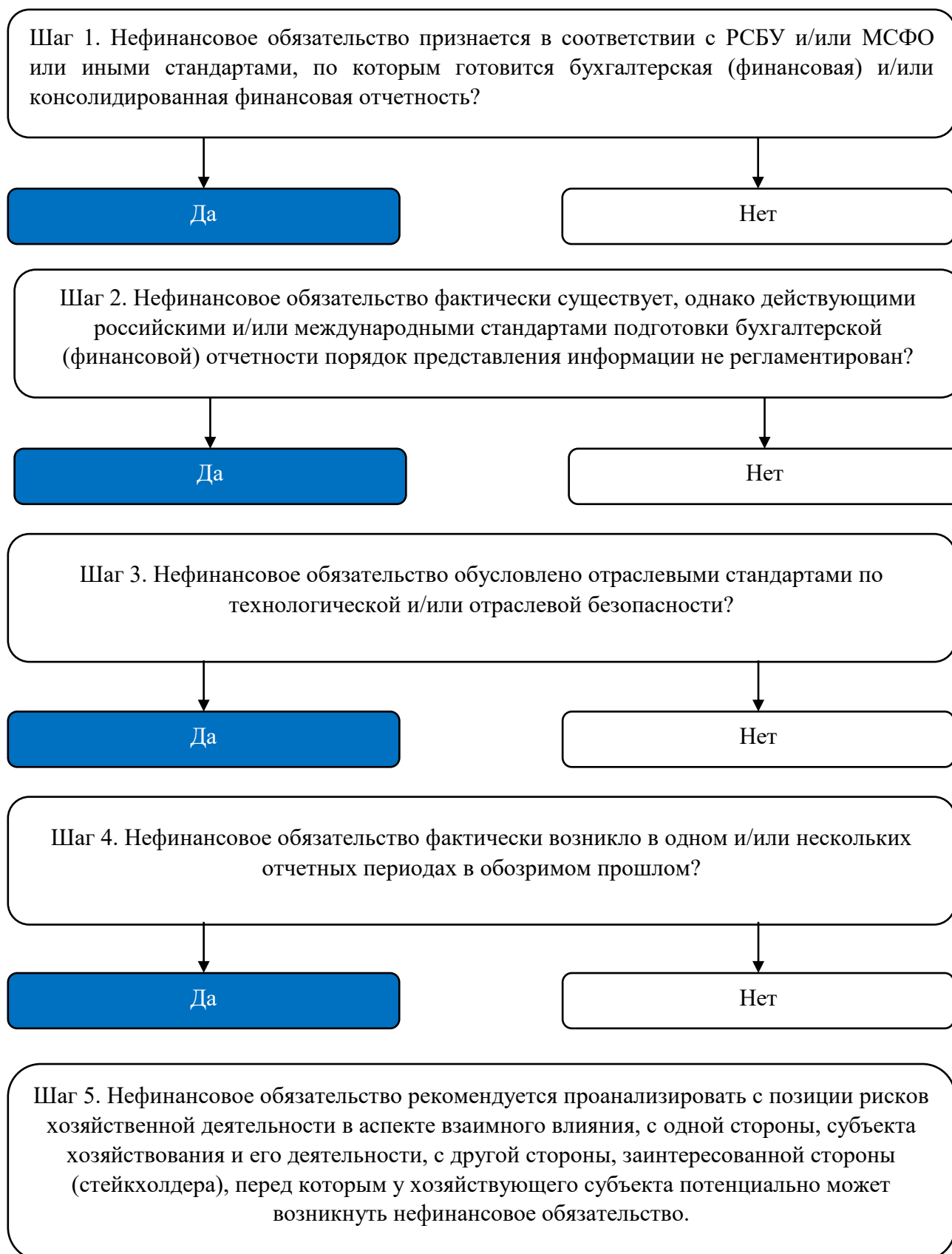
3.3 Основные направления развития методики раскрытия информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности в системе российских стандартов

На основе полученных результатов, описанных в работе ранее, был разработан алгоритм, предусматривающий основные действия составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности при раскрытии информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, основные положения которого пока не отражены в выводах научных работ схожей тематики, несмотря на их актуальность и востребованность со стороны составителей и пользователей отчетности. Алгоритм представлен на рисунке 6.

Согласно рисунку 6, при ответе на вопрос «Нет» составителям отчетности рекомендуется переходить к следующему шагу. При ответе «Да» рекомендуется провести анализ на определение раздела пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, где будет раскрыта информация о нефинансовом обязательстве:

- при возможности надежной оценки нефинансового обязательства на отчетную дату и/или дату составления отчетности его необходимо отразить в бухгалтерском балансе и соответствующих разделах пояснений к нему;
- при невозможности надежной оценки нефинансового обязательства на отчетную дату и/или дату составления отчетности информацию рекомендуется раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу, посвященному условным обязательствам.

При подготовке раскрытий бухгалтерской (финансовой) отчетности составителям и контролирующим лицам (учредители, система внутреннего аудита и/или контроля, внешние проверки независимого аудитора, надзорные органы и т.д.) рекомендуется анализировать нефинансовые обязательства с позиции рисков хозяйственной деятельности в аспекте



Источник: разработано автором.

Рисунок 6 – Алгоритм основных действий составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности при раскрытии информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций

взаимного влияния, с одной стороны, субъекта хозяйствования и его деятельности, с другой стороны, заинтересованной стороны (стейкхолдера), перед которым у хозяйствующего субъекта потенциально может возникнуть нефинансовое обязательство.

Результаты данного анализа необходимо отражать в разделе пояснений, где раскрывается информация о рисках хозяйственной деятельности коммерческих организаций. Причем важно разделять ответственность за признание и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о нефинансовых обязательствах между уполномоченными руководителями и собственниками бизнеса.

Позиция автора по данному вопросу приведена в таблице 11 и может быть изменена составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности в зависимости от специфики структуры распределения ответственности в организации.

В таблице 11 и далее под ключевыми показателями эффективности деятельности коммерческой организации понимаются показатели, в расчете которых используются характеристики нефинансовых обязательств (например, обязательство по ликвидации отходов производства при расчете удельной стоимости утилизации отходов).

Считаем обоснованным, что при раскрытии информации о рисках, обусловленных взаимным влиянием деятельности коммерческих организаций и окружающей среды, пренебрегать уровнем существенности, установленным составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это обеспечит выход последней на новый качественный уровень в рамках запросов ключевых заинтересованных сторон (стейкхолдеров).

В пояснениях к бухгалтерскому балансу рекомендуется раскрывать информацию о нефинансовых обязательствах с позиции их адресности, в основу которой положена экономическая сущность обязательств – обязанность, которая более подробно рассмотрена в предыдущих главах.

Таблица 11 – Классификация ответственности за признание нефинансовых обязательствах коммерческих организаций и раскрытие о них информации

Нефинансовое обязательство*	Субъект ответственности*	Основание для распределения ответственности*
Авансы полученные и доходы будущих периодов	Уполномоченный руководитель	Подписанные договоры с контрагентами и/или выданная доверенность подписантам указанных документов
Социальные обязательства		
Экологические обязательства	Собственники бизнеса	Решение о создании бизнеса и/или его изменении, получение дивидендов по результатам извлечения экономических выгод из используемых в процессе деятельности коммерческих организаций ресурсов
Ключевые показатели эффективности деятельности коммерческой организации		
* Перечень не является полным.		

Источник: разработано автором.

В таблице 12 приведена рекомендованная автором матрица нефинансовых обязательств, которая может быть использована составителями бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организации и дополнена с учетом специфики деятельности и/или структуры стейкхолдеров. В случае неракрытия данных о каком-либо виде нефинансовых обязательств предлагается аргументировать неприменимость и оценивать возможные последствия такого непризнания.

При раскрытии информации согласно таблицам 11 и 12 составителям отчетности также рекомендуется делать увязку данных бухгалтерской (финансовой) отчетности с данными нефинансовой отчетности по форме, приведенной в таблице 13. Это усилит транспарентность и взаимосвязь видов корпоративной отчетности на уровне данных о нефинансовых обязательствах (например, динамика обязательства экологического характера, полученная из

Таблица 12 – Матрица нефинансовых обязательствах, соответствующих им стейкхолдеров, а также последствий нераскрытия такой информации

Нефинансовое обязательство*	Группа стейкхолдеров*	Основание для раскрытия* / нераскрытия	Последствие нераскрытия данных*
Авансы полученные и доходы будущих периодов	Поставщики и подрядчики	Договорные отношения / отсутствие четких условий поставок в подписанных соглашениях, устные договоренности	– штрафные санкции за нарушение договорных условий; – судебные разбирательства, которые могут повлечь за собой потерю деловой репутации с позиции надежного партнера и прекращение контрактных отношений с ключевыми поставщиками и подрядчиками
Социальные обязательства	Работники организации	Трудовые отношения, коллективный трудовой договор / Отсутствие программ дополнительного стимулирования работников	– штрафные санкции за нарушение условий трудовых и иных соглашений с сотрудниками; – судебные разбирательства, которые могут повлечь за собой потерю деловой репутации с позиции ответственного работодателя и уход квалифицированных кадров
Экологические обязательства	Хозяйствующие субъекты, работающие в регионе осуществления хозяйственной деятельности организации, и общество в целом; государство в лице надзорных органов	Характер хозяйственной деятельности, сопровождающийся высокими рисками нанесения вреда окружающей среде, а также использование активов и обусловленное этим производство отходов, нарушающие целостность биосферы и /или приводящие к необратимым изменениям окружающей среды (в том числе климата) / Не применимо	– штрафные санкции за нарушение экологической безопасности отдельных регионов и/или страны в целом; – судебные разбирательства, которые могут повлечь за собой потерю деловой репутации с позиции экологически ответственного бизнеса
Ключевые показатели эффективности деятельности коммерческой организации	Все группы стейкхолдеров, включая статистические органы	Деятельность коммерческой организации как субъекта экономической системы страны и мирового сообщества	– штрафные санкции за нарушение обязанностей по представлению статистических данных; – потеря деловой репутации с позиции ответственного бизнеса
* Перечень не является полным.			

Источник: разработано автором.

данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, будет коррелировать с комплексом мероприятий, реализованным субъектом хозяйствования в течение отчетного периода по связанному направлению ответственности).

Таблица 13 – Увязка данных бухгалтерской (финансовой) отчетности с данными нефинансовой отчетности коммерческих организаций (новизна предлагаемой практики обусловила иллюстративный характер примера)

Нефинансовое обязательство *	Стоимостная оценка и раздел пояснений к бухгалтерскому балансу	Стоимостная оценка и раздел нефинансовой отчетности
Авансы полученные и доходы будущих периодов	300 млн руб. 12 «Доходы будущих периодов»	300 млн руб. 7 «Договоры к исполнению в перспективе 5 лет»
Социальные обязательства	200 млн руб. 14 «Оценочные обязательства»	200 млн руб. 19 «Социальная ответственность»
Экологические обязательства	450 млн руб. 14 «Оценочные обязательства»	450 млн руб. 23 «Экологическая ответственность»
Ключевые показатели эффективности деятельности коммерческой организации	Не применимо 2 «Характеристика деятельности организации»	Не применимо 3 «Описание деятельности организации»
* Перечень не является полным.		

Источник: разработано автором.

В случае, если увязка данных финансовой и нефинансовой отчетности возможна только через консолидированную финансовую отчетность, составителям консолидированной финансовой отчетности рекомендуется составлять сегментную отчетности, в том числе в разрезе организаций, входящих в Группу компаний, по которым были признаны отдельные виды нефинансовых обязательств, чтобы пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности обладали возможностью сопоставить стоимостные показатели нефинансовых обязательств отдельных коммерческих организаций и/или сегментов с комплексом мероприятий по их реализации, а также проанализировать реализацию выбранной стратегии и концепции

капитала (финансового, производственного, интеллектуального, человеческого, социально–репутационного, природного). В нефинансовой отчетности также рекомендуется детализировать информацию по компаниям Группы.

Нераскрытие информации об экологических обязательствах является неприменимым, т.к. любая хозяйственная деятельность наносит вред окружающей среде. Указанная позиция отражена в таблице 12.

На основе проведенного анализа основных направлений развития методики раскрытия информации о нефинансовых обязательствах в бухгалтерской отчетности в системе российских стандартов ее составителям рекомендуется принять во внимание следующие аспекты, касающиеся нефинансовых обязательств:

а) если нефинансовое обязательство признается в соответствии с международной практикой, отраслевыми стандартами по безопасности и/или иными нормативными актами, то раскрывать информацию о нем необходимо. В случае отсутствия прямого указания в федеральных стандартах бухгалтерского учета на порядок раскрытия информации об указанном обязательстве рекомендуется разработка локального нормативного акта, в основу которого будет положена международная практика и/или опыт субъектов хозяйствования.

Данная мера позволит нивелировать парадокс признания нефинансовых обязательств в зависимости от стандартов, используемых для составления отчетности, и позволит реализовать качественное соответствие данных бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных коммерческих организаций и консолидированной финансовой отчетности Группы компаний, включающей такую организацию, что в значительной мере повысит доверие пользователей отчетности к российской практике составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) в случае, если деятельность организации выходит за пределы одной территории, классификация которых возможна как с точки зрения

региональной сегментации экономики России, так и с позиции климатических и иных географических особенностей, рекомендуется в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать информацию по географическим сегментам. Это обеспечит возможность пользователям отчетности принимать решения, учитывая возможные перспективы и риски развития хозяйственной деятельности в отдельных регионах страны. Кроме того, предлагаемый вариант расширит аналитическую ценность данных бухгалтерской отчетности в результате включения в нее базы для оценки влияния деятельности хозяйствующих субъектов на экономику регионов с учетом основных проблем и перспектив их развития, и даст возможность сопоставить данные бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельной организации с данными консолидированной (финансовой) отчетности Группы компаний и с сведениями нефинансовой отчетности;

в) в рамках раскрытия информации об изменении оценочных обязательств организации для целей оценки корректности действующей политики организации по порядку определения их величины предлагается детализировать информацию по объему создания и использования каждого вида оценочного обязательства в течение отчетного периода. В отношении динамики также необходимо пояснение причин изменений в разрезе каждого вида признаваемого организацией оценочного обязательства;

г) при представлении данных о нефинансовых обязательствах составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендуется:

1) разделять ответственность за признание и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности о всех нефинансовых обязательствах между уполномоченными руководителями и собственниками бизнеса. Предлагается закрепить ответственность за реализацию и раскрытие информации о полученных авансах, доходах будущих периодов и социальных обязательствах за уполномоченным руководителем, за экологические обязательства и ключевые показатели эффективности деятельности коммерческих организаций – за собственниками бизнеса.

Такое распределение считаем обоснованным исходя из возможности управления рисками, сопутствующими деятельности коммерческих организаций, и распределения вознаграждения,

2) определять нефинансовые обязательства с позиции их адресности в периметре стейкхолдеров, в основу которой положена экономическая сущность обязательств – обязанность. Предлагается представление информации об оценочных обязательствах в структурированном по признаку стейкхолдера виде. Такая информация должна быть расположена в разделе «Ответственность перед стейкхолдерами» и раскрываться на отчетные даты, представленные в бухгалтерском балансе. Описание основных причин изменений усилит аналитическую ценность раскрываемой информации. Среди стейкхолдеров предлагается выделить: неконтролирующих инвесторов, кредиторов, контрагентов – поставщиков и покупателей; работников (что приобретает особую важность в условиях, преобразованных пандемией); общественные организации; население региона расположения и деятельности организации, все общество (все население страны), население планеты. Пример раскрытия информации представлен в таблице 14;

д) в разделе пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых обязательствах, посвященных оценке рисков деятельности организации, в отношении взаимного влияния климата и хозяйственной деятельности организации рекомендуется пренебречь уровнем существенности, установленным для показателей бухгалтерской отчетности. Это обусловлено очевидным влиянием, с одной стороны, изменений климата на стратегию развития организации, ее затратную составляющую, с другой – влиянием деятельности субъекта хозяйствования на окружающую среду, например, в области использования энергосберегающих технологий, программ по нивелированию негативного воздействия выбросов, стратегии

Таблица 14 – Пример раскрытия ответственности перед стейкхолдерами в отношении оценочных и условных обязательств на 31 декабря 2020 г. (новизна предлагаемой практики обусловила иллюстративный характер примера)

В миллионах рублей

Нефинансовое обязательство*	Стейкхолдеры*				
	Инвесторы	Покупатели	Поставщики	Население региона	Работники организации
Обязательство по гарантиям	–	Оценочное обязательство: 300	–	–	–
Обязательство по штрафу за досрочный выход из договора	–	Оценочное обязательство: 200	Оценочное обязательство: 500	–	Условное обязательство: 300
Обязательство по ликвидации региональной экологической катастрофы	Оценочное обязательство: 500	Оценочное обязательство: 800	Оценочное обязательство: 800	Оценочное обязательство: 1 050	Оценочное обязательство: 750
Обязательство по выходному пособию	–	–	–	–	Оценочное обязательство: 450 Условное обязательство: 150
Итого оценочные обязательства	500	1 300	1 300	1 050	1 500
Итого условные обязательства	–	–	–	–	150
* Перечень не является полным.					

Источник: разработано автором.

организации по сокращению и химическому обезвреживанию отходов деятельности и иным мероприятиям в области экологической ответственности хозяйствующих субъектов;

е) в рамках расширения информационного потенциала бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышения сопоставимости ее показателей с данными нефинансовой отчетности необходима более детальная проработка презентации связанности указанных информационных источников. В частности, показатели обоих видов отчетности должны отвечать требованиям сопоставимости данных: рекомендуется детальная увязка финансовых показателей, отраженных в нефинансовой отчетности,

с данными пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Это исключит существование показателей, связь которых при экспресс-анализе является неочевидной, а также обеспечит реализацию возможности использования данных нефинансовой отчетности при анализе динамики показателей бухгалтерской отчетности, что повысит аналитическую ценность последней;

ж) с целью повышения сопоставимости терминалогического пространства и его экономической сущности необходимо закрепление на законодательном уровне и в локальных актах субъектов хозяйствования понятия «резерв (оценочный резерв)». Это позволит повысить качество бухгалтерской отчетности в части экономической грамотности ее составителей и пользователей.

Заключение

Вызовы современного этапа развития учетной мысли, значимыми направлениями развития которого являются трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и установление взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности, требуют от ее составителей уделять особое внимание обеспечению достоверного отражения ответственности коммерческих организаций, вопросы наличия которого все чаще рассматриваются стейкхолдерами. Самостоятельный интерес среди последних представляют нефинансовые обязательства, раскрытие информации о которых на практике характеризуется высокой степенью профессионального суждения в части трактования нормативных актов и оценки, часто сопровождающихся парадоксом признания ответственности в зависимости от применяемых стандартов составления отчетности.

В рамках проведенного исследования была реализована его цель – разработка и обоснование теоретических, методических и практических рекомендаций по представлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций, применяющих федеральные стандарты бухгалтерского учета, для обеспечения уместного с позиции стейкхолдеров, достоверного и прозрачного отражения обязательств в бухгалтерской отчетности.

По итогам исследования обосновано определение обязательств коммерческой организации с позиции обязанности, а не задолженности хозяйствующего субъекта перед физическими и юридическими лицами, что подтверждено сложной организацией сущности обязательств коммерческих организаций и позволит уйти от оценки сиюминутного экономического результата хозяйствующего субъекта в сторону комплексного понимания обязательств коммерческих организаций в концепции экономической устойчивости. Указанные доводы нашли отражение в разработанной

трактовке рассматриваемого понятия: обязательство представляет собой систему существующих обязанностей организации перед прямыми и (или) косвенными участниками факта(-ов) ее хозяйственной жизни, в рамках которой предполагается и (или) исполнение совокупности действий в отношении указанных лиц, и (или) достижение определенных существующими взаимоотношениями с такими лицами показателей, и (или) гарантия исполнения таких действий и (или) достижения показателей.

В результате структурирования классификации обязанностей коммерческих организаций для целей их представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности предложены группировки обязательств в зависимости от взаимного возникновения финансовых активов и финансовых обязательств по договору (финансовые и нефинансовые обязательства) и периода и вероятности возникновения обязательства (текущие, условные и временные обязательства).

В структуре экологических обязательств обосновано выделение двух групп обязательств (обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов и обязательства по охране и восстановлению окружающей среды) в зависимости от наличия прямой связи с использованием какого-либо определенного актива или группы активов.

Аргументирована позиция классификации обязательств коммерческих организаций на краткосрочные и долгосрочные на основе продолжительности операционного цикла субъектов хозяйствования, а не общеустановленного срока в 12 месяцев после отчетной даты. Это, с одной стороны, требует пересмотра классификации активов по срочности реализации, а с другой – минимизирует частоту возникновения ситуаций некорректности трактовки показателей оборачиваемости обязательств и определения продолжительности финансового цикла коммерческих организаций с длительным операционным циклом, обусловленным спецификой реализуемой экономической деятельности.

Обращено внимание на существование практической проблемы игнорирования возможности использования международных стандартов в случаях, когда федеральные стандарты бухгалтерской учета подробно не описывают порядок представления в отчетности отдельных видов нефинансовых обязательств.

Для решения указанной проблемы рекомендовано отразить возможность использования МСФО в федеральном законе о бухгалтерском учете и включить в состав аудиторских процедур независимого аудитора проверку полноты использования ФСБУ и МСФО при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты которой будут отражены в аудиторском заключении, что обеспечит уверенность пользователей в транспарентности раскрываемых данных.

Представителям внешнего независимого аудитора и службам внутреннего аудита рекомендовано уделять более пристальное внимание проверке корректности оценки, отражения и представления данных о тех видах нефинансовых обязательств, прямого указания на раскрытие информации о которых в ФСБУ нет (экологические и социальные обязательства, обязательства к исполнению в будущем и прочее).

В результате исследования обоснована необходимость законодательного утверждения определения понятия «резерв (оценочный резерв)» как части стоимости актива, получение выгод от которой на текущий момент признано руководством на основе оценочных суждений невозможным и которая позволяет достигать более достоверной балансовой оценки имущества хозяйствующего субъекта.

Данная мера предопределяет необходимость внесения правок в действующий План счетов коммерческой организации и Инструкцию по его применению, которые выступают базой для разработки рабочего плана счетов хозяйствующих субъектов, в отношении изменения наименования счета 96 (с «Резервы предстоящих расходов» на «Оценочные обязательства»)

исходя их экономической сущности учитываемых с использованием данного инструмента учета обязательств коммерческих организаций.

Приведены аргументы в пользу нормативного утверждения единых трактовок понятий «доходы будущих периодов» и «авансы полученные» с позиции их ключевой отличительной черты: необходимость применения процедуры дисконтирования при оценке первого вида обязательств и ее неприменимости в отношении авансов. Особое внимание при этом необходимо уделить методическим рекомендациям по проведению процедуры дисконтирования при оценке обязательств коммерческих организаций: целесообразно указать источники и порядок определения ставки дисконтирования в соответствии с уровнем риска, свойственному каждому виду обязательств, в отношении которых данная процедура может быть применима.

Составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности на уровне локальных актов коммерческих организаций рекомендовано определять, а в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать существенные аспекты профессионального суждения, которые легли в основу разделения нефинансовых обязательств на доходы будущих периодов и авансы полученные.

Результаты исследования подтверждают необходимость расширения сферы применения ПБУ 8/2010 путем включения в нее договоров к исполнению в будущем (с обременением и без возникновения обременительных обязательств), что обеспечит непротиворечивость данных индивидуальных отчетностей организаций и консолидированной отчетности группы компаний, ими образуемой. При этом обоснованным будет предложение об утверждении списка затрат, которые составителями бухгалтерской отчетности могут быть определены как «неизбежные расходы на исполнение договоров к исполнению». Составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности для целей представления данных о договорах к исполнению в будущем рекомендовано объединять идентичные и

связанные по своей экономической сущности и характеру исполнению законтрактованные обязательства.

Обоснована необходимость ликвидации парадокса раскрытия информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций в зависимости от применяемых стандартов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве меры для решения был разработан алгоритм действий для составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности, который поможет нивелировать выявленный парадокс и позволит реализовать качественное соответствие данных бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных коммерческих организаций и консолидированной финансовой отчетности Группы компаний, включающей такую организацию, что в значительной мере повысит доверие пользователей к российской практике составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обоснована необходимость безотлагательного установления более строгих правил раскрытия информации об оценочных обязательствах для российских организаций и обеспечения взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) отчетности с нефинансовыми данными, раскрываемыми экономическими субъектами для широкого круга лиц, в части сопоставления данных об экологической ответственности в рамках как реализованных за отчетный год проектов, так и потенциальных направлений деятельности в области обеспечения безопасности окружающей среды, угроза которой обусловлена самой хозяйственной деятельностью.

Указанное соотношение должно характеризоваться прослеживаемостью между признанными оценочными и условными обязательствами по защите окружающей среды и ликвидацией последствий экологического вреда, свойственного осуществляемой деятельности, и быть сопоставимым с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельных организаций, а не только с данными финансовой отчетности Группы компаний, подготовленной в соответствии с МСФО: пользователи

должны видеть результаты постоянного мониторинга правильности создания оценочных экологических обязательств и направлений их использования.

С целью повышения качества раскрываемой в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета информации об экологической деятельности организаций составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендовано раскрывать данные об оценке руководства взаимного влияния деятельности коммерческих организаций и окружающей среды в разделе управления рисками хозяйственной деятельности.

Обоснована позиция о необходимости раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об обязательствах как по ликвидации основных средств, рекультивации земель и восстановлению водных ресурсов в результате демонтажа, так и обязательствах по восстановлению нарушенных процессов биогеоценозов (ликвидация изменений в составе представителей флоры и фауны, направлении течения рек и подводных океанических течений и т.д.). Игнорирование самого факта существования экологических обязательств считаем недопустимым, что поддерживает предложение пренебрегать в данном случае уровнем существенности, установленным для показателей бухгалтерской отчетности.

В составе условных обязательств, которые рассматриваются в том числе как риск появления оценочных обязательств, составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендовано раскрывать данные о потенциальном экологическом ущербе, который по оценкам руководства может нанести новый вид деятельности, новая инвестиционная программа и иные изменения, в том числе связанные с вводом в эксплуатацию ранее не используемых видов основных средств.

Коммерческим организациям, деятельность которых выходит за пределы одной территории (региональная сегментация экономики России, климатические и иные географические особенности), предложено

в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать информацию по географическим сегментам.

Данная мера, во-первых, обеспечит возможность пользователям отчетности принимать решения, учитывая возможные перспективы и риски развития хозяйственной деятельности в отдельных регионах страны, во-вторых, расширит аналитическую ценность данных бухгалтерской отчетности в результате включения в нее базы для оценки влияния деятельности хозяйствующих субъектов на экономику регионов с учетом основных проблем и перспектив их развития, в-третьих, даст возможность сопоставить данные бухгалтерской (финансовой) отчетности отдельной организации с данными консолидированной (финансовой) отчетности Группы компаний и со сведениями нефинансовой отчетности.

Аргументировано предложение детализировать информацию по объему создания и использования каждого вида оценочного обязательства в течение отчетного периода, а также пояснения причин изменений по каждому виду признаваемого организацией оценочного обязательства. С целью расширения информационного потенциала бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышения сопоставимости ее показателей с данными нефинансовой отчетности рекомендована более детальная проработка презентации связанности указанных информационных источников.

В результате исследования, исходя из возможности управления рисками, сопутствующими деятельности коммерческих организаций, и распределения вознаграждения, обосновано разделение ответственности за признание и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности обо всех нефинансовых обязательствах между уполномоченными руководителями и собственниками бизнеса: ответственность за реализацию и раскрытие информации о полученных авансах, доходах будущих периодов и социальных обязательствах предложено закрепить за уполномоченным руководителем; за экологические обязательства и ключевые показатели

эффективности деятельности коммерческих организаций – за собственниками бизнеса.

Составителям бухгалтерской (финансовой) отчетности в разделе «Ответственность перед стейкхолдерами» предложено определять нефинансовые обязательства с позиции их адресности в периметре стейкхолдеров, в основу которой положена экономическая сущность обязательств – обязанность.

Среди стейкхолдеров обоснованно выделение минимум 4 групп: неконтролирующие инвесторы, кредиторы, контрагенты (поставщики и покупатели); работники (что приобретает особую важность в условиях, преобразованных пандемией); общественные организации; население региона расположения и деятельности организации, все общество (все население страны), население планеты. Разработан пример данного раскрытия. Описание основных причин изменений усилит аналитическую ценность раскрываемой информации.

Выполнение методических рекомендаций, разработанных в данном исследовании, обеспечат повышение прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее надежности и практической пригодности в процессе привлечения капитала и, как следствие, будут способствовать росту операционных возможностей коммерческих организаций и их стоимости.

Предложенные теоретические аспекты являются практически ориентированным шагом в направлении достижения единого терминологического пространства в области раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о нефинансовых обязательствах коммерческих организаций и сближении с нефинансовой отчетностью.

Представленные результаты исследования могут широко использоваться в решении конкретных практических задач, возникающих в процессе хозяйственной деятельности коммерческих организаций в области информационного, организационного, аналитического и методического

обеспечения принятия управленческих решений, уместного с позиции стейкхолдеров и достоверного отражения нефинансовых обязательств в информационном контенте, оказывающем существенное влияние на репутацию, конкурентоспособность и устойчивое развитие коммерческих организаций.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: концепция [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения: 24.12.2019).

2. Российская Федерация. Законы. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 02 июля 2010 года: по состоянию на 19 апреля 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 24.12.2019).

3. Российская Федерация. Законы. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года: по состоянию на 31 января 2016 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 12.06.2019).

4. Российская Федерация. Законы. Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 31 декабря 2016 года: по состоянию на 10 июня 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216121/
(дата обращения: 12.06.2019).

5. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 31 декабря 2016 года: по состоянию на 10 июня 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216118/
(дата обращения: 12.06.2019).

6. Российская Федерация. Законы. Проект Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Дебиторская и кредиторская задолженность»: проект [разработан Некоммерческой организацией «Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»]. – Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр». – Текст : электронный. – URL: http://www.bmcenter.ru/Files/proekt_D_K_Z/
(дата обращения: 12.06.2019).

7. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 13 октября 2010 года: по состоянию на 06 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/
(дата обращения: 13.06.2019).

8. Российская Федерация. Законы. Концептуальные основы представления финансовых отчетов: концептуальные основы [приняты Советом по МСФО, опубликованы на сайте Министерства финансов

Российской Федерации 8 ноября 2018 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160581/ (дата обращения: 12.06.2019).

9. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 05 августа 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/ (дата обращения: 12.06.2019).

10. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 05 августа 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/ (дата обращения: 12.06.2019).

11. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 14 декабря 2020 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193676/ (дата обращения: 23.01.2021).

12. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 12 июля 2018 года]. – Справочно-правовая

система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193672/#dst0 (дата обращения: 20.02.2021).

13. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 12 июля 2018 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193599/#dst0 (дата обращения: 20.02.2021).

14. Российская Федерация. Законы. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 декабря 2015 года: по состоянию на 27 июня 2016 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/ (дата обращения: 12.06.2019).

15. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: федеральный закон [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года: по состоянию на 26 июля 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 12.06.2019).

16. Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон [принят Государственной Думой 07 июля 2010 года: по состоянию на 26 июля 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 12.06.2019).

17. Российская Федерация. Законы. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 19 апреля 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 12.06.2019).

18. Российская Федерация. Законы. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 01 июля 2004 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ (дата обращения: 12.06.2019).

19. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 31 октября 2000 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 15.07.2019).

20. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 06 июля 1999 года: по состоянию на 29 января 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 15.07.2019).

21. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/08): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации

06 октября 2008 года: по состоянию на 07 февраля 2020 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 15.07.2020).

22. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 06 мая 1999 года: по состоянию на 06 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 24.12.2019).

23. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 06 мая 1999 года: по состоянию на 06 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 12.06.2019).

24. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 28 июня 2010 года: по состоянию на 06 апреля 2015 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/ (дата обращения: 15.07.2019).

25. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 06 октября 2008 года: по состоянию на 28 апреля 2017 года]. – Справочно-

правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 25.10.2020).

26. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 30 марта 2001 года: по состоянию на 06 мая 2016 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения: 25.10.2020).

27. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 06 октября 2011 года: по состоянию на 30 декабря 2011 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/ (дата обращения: 25.10.2020).

28. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ФСБУ 6/2020): приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 17 сентября 2020 года: по состоянию на 15 октября 2020 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 25.10.2020).

29. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ [утвержден Министерством финансов Российской Федерации 29 июля 1998 года: по состоянию на 11 апреля 2018 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. –

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/
(дата обращения: 15.07.2019).

30. Российская Федерация. Законы. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [принят Государственной Думой 22 марта 2013 года: по состоянию на 01 мая 2019 года]. – Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/ (дата обращения: 12.06.2019).

Книги

31. Безрукова, Т.Л. Международные стандарты бухгалтерской отчетности : учебное пособие / Т.Л. Безрукова, Ю.Н. Степанова. – Воронеж : Воронежский государственный лесотехнический университет, 2015. – 161 с. – ISBN 978-5-7994-0594-6.

32. Беляева, И.Ю. Корпоративная социальная ответственность : учебник / коллектив авторов ; под редакцией И.Ю. Беляевой, М.А. Эскиндарова. – Москва : КНОРУС, 2016. – 320 с. – ISBN 978-5-406-04173-4.

33. Вахрушина, М.А. Анализ финансовой отчетности : учебник / коллектив авторов ; под редакцией М.А. Вахрушиной. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ИНФРА-М, 2015. – 432 с. – ISBN 978-5-9558-0436-1.

34. Гетьман, В.Г. Финансовый учет : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова, Л.З. Шнейдман ; под редакцией В.Г. Гетьмана. – 5-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ИНФРА-М, 2012. – 783 с. – ISBN 978-5-16-012347-9.

35. Губин, В.Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности : учебник / В.Е. Губин, О.В. Губина. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ФОРУМ, 2018. – 336 с. – ISBN 978-5-8199-0485-5.

36. Демина, И.Д. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / И.Д. Демина. – Саратов : Вузовское образование, 2016. – 232 с. – ISBN 978-5-145 4487-0018-7.

37. Ендовицкий, Д.А. Анализ инвестиционной привлекательности организации / Д.А. Ендовицкий. – Москва : КНОРУС, 2010. – 374 с. – ISBN 978-5-406-04309-7.

38. Иванова, Е.А. Корпоративный социальный отчет: как правильно рассказать о вкладе Вашей компании в развитие общества / Е.А. Иванова, А.Р. Акопян, С.Е. Литовченко ; под редакцией С.Е. Литовченко. – Москва : Ассоциация менеджеров России, 2004. – 57 с. – ISBN 5-902500-08-7.

39. Ивченко, С.В. Город и бизнес: формирование социальной ответственности российских компаний / С.В. Ивченко, М.И. Либоракина, Т.С. Сиваева. – Москва : Фонд «Институт экономики города», 2003. – 136 с. – ISBN 5-8130-0074-7.

40. Кеворкова, Ж.А. Практический аудит (таблицы, схемы, комментарии) : учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, В.И. Бережной, Г.Н. Мамаева. – Москва : Проспект, 2016. – 432 с. – ISBN 978-5-392-18550-4.

41. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник для вузов / Н.П. Кондраков. – Москва : Проспект, 2006. – 504 с. – ISBN 978-5-392-26366-0.

42. Коновалова, Л.Н. Управление социальными программами компании / Л.Н. Коновалова, М.И. Корсаков, В.Н. Якимец ; под редакцией С.Е. Литовченко. – Москва : Ассоциация менеджеров России, 2003. – 152 с. – ISBN 5-902500-03-6.

43. Кричевский, Н.А. Корпоративная социальная ответственность / Н.А. Кричевский, С.Ф. Гончаров. – 2-е издание – Москва : Дашков и К, 2008. – 216 с. – ISBN 978-5-91131-849-9.

44. Мельник, М.В. Комплексный экономический анализ : учебное пособие / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. – Москва : ИД «ФОРУМ», 2016. – 350 с. – ISBN 978-5-00091-148-8.

45. Морозов, А.В. Прогнозирование, проектирование и моделирование в социальной работе : учебно-методическое пособие. Проектирование в социальной работе / А.В. Морозов; в 2 частях. Часть I. – Казань : Казанский национальный исследовательский технологический университет, 2008. – 252 с. – ISBN 978-5-7882-0669-1.

46. Петров, А.М. Финансовый учет и отчетность : учебник / А.М. Петров, Л.А. Мельникова, И.А. Савин ; под редакцией А.М. Петрова. – Москва : ИНФРА-М, 2015. – 480 с. – ISBN 978-5-9558-0346-3.

47. Сигидов, Ю.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебник / Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, Е.А. Оксанич и др. ; под редакцией Ю.И. Сигидова, А.И. Трубилина. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 340 с. – ISBN 978-5-16-011881-9.

48. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : учебник / Я.В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 496 с. – ISBN 5-279-01937-2.

49. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет : учебник / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – Москва : Проспект, 2008. – 232 с. – ISBN 978-5-392-00148-4.

50. Ушаков, Д.Н. Большой толковый словарь русского языка : словарь / Д.Н. Ушаков. – Москва : Славянский Дом Книги, 2014. – 960 с. – ISBN 978-5-903036-99-8.

51. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета : учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 577 с. – ISBN 5-279-01669-1.

Монографии

52. Агеева, О.А. Теоретико-методологические аспекты бухгалтерского учета и отчетности : монография / О.А. Агеева // Москва : Государственный университет управления. – 2008. – 200 с. – Тираж не указан. – ISBN 978-5-215-01970-2.

Диссертации

53. Игониная, Т.В. Развитие методики бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Игониная Татьяна Викторовна ; Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2013. – 169 с. – Библиогр.: с. 35-107.

54. Краснова, М.В. Учетно-методический инструментарий формирования социальной отчетности публичных компаний : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Краснова Мария Вячеславовна ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2013. – 206 с. – Библиогр.: с. 95-128.

55. Малиновская, Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Малиновская Наталья Владимировна ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2015. – 381 с. – Библиогр.: с. 110-165.

56. Петров, А.М. Теория, методология и практика организации бухгалтерского учета и контроля расчетов в корпоративных системах сферы

услуг : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Петров Александр Михайлович ; Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – Москва, 2009. – 361 с. – Библиогр.: с. 195-271.

Авторефераты диссертаций

57. Игони́на, Т.В. Развитие методики бухгалтерского учета обязательств коммерческих организаций : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Игони́на Татьяна Викторовна ; Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского. – Нижний Новгород, 2013. – 20 с. – Библиогр.: с. 8-19. – Место защиты: Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского.

58. Ши́лова, Л.Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Ши́лова Любовь Федоровна ; Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с. : ил. – Библиогр.: с. 21-26. – Место защиты: Марийский государственный технический университет.

Материалы конференций, сборники научных статей

59. Вахру́шина, М.А. Бухгалтерская отчетность по РСБУ и МСФО : принципы формирования, аналитические возможности : сборник научных статей по результатам научно-практической конференции Кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности ФГБОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт

(15 мая 2012 г.) / коллектив авторов ; под редакцией М.А. Вахрушиной, М.И. Сидоровой. – Москва : Спутник+, 2012. – 165 с. – ISBN 978-5-9973-2069-0.

60. Жукова, О.В., Анализ достаточности раскрытия информации об обязательствах по охране и восстановлению окружающей среды компаниями рынка электроэнергии / О.В. Жукова, О.В. Рожнова // Современные тенденции развития учета, аудита и статистики в России и Казахстане : сборник научных статей по материалам международного круглого стола (Москва, 14 декабря 2018 года) / коллектив авторов ; под редакцией С.Н. Гришкиной, В.И. Березюк. – Москва : Издательство «КноРус», 2019. – С. 109-115. – ISBN 978-5-4365-3837-2.

61. Жукова, О.В. Нормативное регулирование учета доходов и расходов будущих периодов коммерческой организации как одно из важных направлений реформирования отечественной системы бухгалтерского учета // Современные парадигмы развития учета, анализа и аудита в исследованиях молодых ученых : сборник научных трудов по материалам конференции (Новосибирск, 26 апреля 2019 года) ; под редакцией Б.А. Аманжоловой, Т.В. Жуковой. – Новосибирск : Издательство НГТУ, 2019. – С. 62-65. – ISBN 978-5-7782-4033-9.

62. Каморджанова, Н.А. Цифровая экономика: изменение парадигмы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XII международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей сборник трудов конференции (Санкт-Петербург, 11 октября 2017 г.) – Санкт-Петербург : СПбГЭУ, 2017. – С. 31-36. – ISBN 978-5-7310-4105-8.

Периодические издания

63. Аманжолова, Б.А. Экономико-математическое моделирование в оценке систем внутреннего контроля / Б.А. Аманжолова, А.В. Наумова //

Контроль и финансовый анализ. – 2008. – № 1. – С. 151-157. – ISSN отсутствует.

64. Аннаев, А.А. Сущность, стандарты и процесс подготовки нефинансовой отчетности / А.А. Аннаев // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 372-376. – ISSN 0236-2988.

65. Антонов, Д.П. Отчетность в области устойчивого развития – шаг к идеальному корпоративному отчету / Д.П. Антонов // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2012. – № 2. – С. 76-81. – ISSN отсутствует.

66. Батырова, Н.С. Интегрированная отчетность: анализ текущего состояния и перспективы развития / Н.С. Батырова // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 1. – С. 31-36. – ISSN 2223-7984.

67. Безручук, С.Л. Социальная ответственность бизнеса: отражение в отчетности / С.Л. Безручук, С.М. Лайчук // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 33-40. – ISSN 2073-5081.

68. Белоусов, К.Ю. Актуальные проблемы формирования стратегии устойчивого развития российских компаний / К.Ю. Белоусов // Проблемы современной экономики. – 2013. – № 3. – С. 191-194. – ISSN 1818-3395.

69. Благов, Ю.А. Нефинансовая отчетность: раскрытие информации о выполнении обязательств / Ю.А. Благов, А.А. Петрова-Савченко // Экономическая наука современной России. – 2012. – № 2. – С. 130-135. – ISSN 1609-1442.

70. Богатая, И.Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Международный бухгалтерский учет / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2013. – № 5. – С. 2-17. – ISSN 2073-5081.

71. Вахрушина, М.А. К вопросу о прозрачности финансовой отчетности / М.А. Вахрушина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 6. – С. 25-33. – ISSN отсутствует.

72. Вахрушина, М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25. – С. 38-46. – ISSN 2073-5081.

73. Вахрушина, М.А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С. 2-9. – ISSN 2073-5081.

74. Вятчин, В.А. Об отдельных подходах к классификации обязательств / В.А. Вятчин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2013. – № 3 (92). – С. 83-89. – ISSN 2227-7351.

75. Гетьман, В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41. – С. 22-34. – ISSN 2073-5081.

76. Гетьман, В.Г. Совершенствование нормативно-правовых основ бухгалтерского учета и финансовой отчетности / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 18. – С. 54-58. – ISSN 2073-5081.

77. Горшенин, В.П. Влияние оценочных обязательств на показатели ликвидности: проблемы и решения / В.П. Горшенин, Н.В. Киреева, Т.С. Долгих // Вестник Забайкальского государственного университета. – 2015. – № 11 (126). – С. 85-96. – ISSN 2227-9245.

78. Гусева, Е.С. Роль информационных технологий в процессе формирования финансовой информации интегрированной отчетности / Е.С. Гусева, Д.В. Круглов // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6. – С. 448-456. – ISSN 2070-7428.

79. Дружиловская, Т.Ю. Бухгалтерский учет обязательств организаций в системах российских и международных стандартов: теоретический аспект / Т.Ю. Дружиловская, Т.В. Игонина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45. – С. 2-13. – ISSN 2073-5081.

80. Дружиловская, Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов / Т.Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 21. – С. 2-18. – ISSN 2073-5081.

81. Дружиловская, Э.С. Системы российских и международных стандартов финансовой отчетности, их современное соотношение и перспективы развития / Э.С. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 45. – С. 38-56. – ISSN 2073-5081.

82. Евдокимов, В.В. Международные модели регулирования отчетности устойчивого развития / В.В. Евдокимов, А.А. Лаговская, Д.А. Грицишен // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 16 (214). – С. 44-52. – ISSN 2073-5081.

83. Евдокимов, В.В. Принципы раскрытия информации об устойчивом развитии организаций в соответствии с международными системами регулирования / В.В. Евдокимов, Д.А. Грицишен, О.О. Грищенко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 8. – С. 46-54. – ISSN 2073-5081.

84. Ендовицкий, Д.А. Оценка корпоративной социальной ответственности российских компаний на основе комплексного анализа нефинансовой отчетности / Д.А. Ендовицкий, Л.М. Никитина, Д.В. Борзаков // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 8 (359). – С. 2-10. – ISSN 2073-039X.

85. Ефремова, А.А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ: нарушение или профессионализм? / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 16. – С. 43-46. – ISSN 0321-0154.

86. Жиглей, И.В. Бухгалтерский учет как информационная база социально ответственного управления / И.В. Жиглей // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 18. – С. 39-43. – ISSN 2073-5081.

87. Жукова, О.В. Анализ достаточности раскрытия информации об обязательствах по выбытию долгосрочных активов российскими

нефтегазовыми компаниями / О.В. Жукова, О.В. Рожнова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2019. – № 5 (79). – С. 145-148. – ISSN 1994-5094.

88. Жукова, О.В. Раскрытие информации об обязательствах по договорам к исполнению в будущем в отчетности нефтяных компаний, работающих в России / О.В. Жукова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2020. – № 2 (81). – С. 125-128. – ISSN 1994-5094.

89. Жукова, О.В. Оценочные резервы и оценочные обязательства: проблема трактовки в системе российского нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета / О.В. Жукова // Вестник университета. – 2020. – № 5. – С. 129-134. – ISSN 1816-4277.

90. Жукова, О.В. Разработка методических рекомендаций по представлению информации об оценочных и условных обязательствах в публичной отчетности нефтедобывающих организаций / О.В. Жукова // Аудиторские ведомости. – 2020. – № 3. – С. 21-26. – ISSN 1727-8058.

91. Жукова, О.В. Экологические обязательства российских организаций: парадокс зависимости раскрытия информации от применяемых стандартов / О.В. Жукова // Вестник университета. – 2020. – № 11. – С. 90-95. – ISSN 1816-4277.

92. Карельская, С.Н. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности / С.Н. Карельская, Е.И. Зуга // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 9. – С. 32-44. – ISSN 2073-5081.

93. Каспина, Р.Г. Институциональные аспекты потенциала высококачественной корпоративной отчетности / Р.Г. Каспина // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5. – С. 17-21. – ISSN 1727-8058.

94. Ковалев, В.В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение / В.В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5: Экономика. – 2012. – № 2. – С. 107-116. – ISSN 2541-9358.

95. Когденко, В.Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2-15. – ISSN 2073-5081.

96. Корчагина, Е.В. Сравнительный анализ отчетности устойчивого развития российских и зарубежных компаний / Е.В. Корчагина // Проблемы современной экономики. – 2008. – № 4. – С. 158-164. – ISSN 1818-3395.

97. Корягин, М.В. Развитие бухгалтерской отчетности в условиях изменения запросов пользователей / М.В. Корягин // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 38. – С. 53-63. – ISSN 2073-5081.

98. Краснова, М.В. Подходы к регулированию социальной отчетности в России / М.В. Краснова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 11. – С. 52-57. – ISSN 2073-5081.

99. Лазарева, Н.А. Цифровизация учета обязательств в строительстве / Н.А. Лазарева // Экономика. Управление. Образование. – 2019. – № 2 (9). – С. 36-40. – ISSN 1694-7738.

100. Малей, Е.Б. Оценка и учет экологических обязательств в условиях неопределенности в организациях, осуществляющих захоронение коммунальных отходов и извлечение биогаза / Е.Б. Малей, Р.О. Трубович // ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 5. – С. 121-140. – ISSN 2071-6435.

101. Мельник, М.В. Формирование системы показателей для информационного обеспечения управления устойчивым развитием экономического субъекта / М.В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 1. – С. 34-44. – ISSN 2408-9303.

102. Мизиковский, Е.А. Оценка нефинансовых активов и достоверность финансовой отчетности / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 3. – С. 52-56. – ISSN 1727-805.

103. Мизиковский, И.Е. Аналитический учет оценочных обязательств / И.Е. Мизиковский, Е.П. Поликарпова // Вестник Нижегородского

университета им. Н.И. Лобачевского. – 2018. – № 3 (51). – С. 34-41. – ISSN 1811-5942.

104. Плотников, В.С. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 47. – С. 2-11. – ISSN 2073-5081

105. Плотникова, О.В. Теория обязательств в бухгалтерском учете // О.В. Плотникова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2012. – № 4 (43). – С. 141-144. – ISSN 1994-5094.

106. Попондопуло, В.Ф. Обязательственное право: общая характеристика и проблемы / В.Ф. Попондопуло // Ленинградский юридический журнал. – 2009. – № 1 (15). – С. 7-38. – ISSN 1813-6230.

107. Пятов, М.Л. Пользователи бухгалтерской информации и их интересы / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 13. – С. 34-37. – ISSN 0321-0154.

108. Рец, А.В. Формирование оценочных обязательств в бухгалтерском и налоговом учете / А.В. Рец, И.Н. Хромова // Символ науки. – 2017. – № 2. – С. 104-107. – ISSN 2410-700X.

109. Рогуленко, Т.М. Проблемные вопросы учета и оценки экологического ущерба / Т.М. Рогуленко // Вестник университета. – 2016. – № 10. – С. 105-109. – ISSN 1816-4277.

110. Рожнова, О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15. – С. 2-8. – ISSN 2073-5081.

111. Рожнова, О.В. Виртуальная отчетность / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 14. – С. 11-18. – ISSN 2073-5081.

112. Рожнова, О.В. Методические аспекты формирования прозрачной финансовой отчетности организации / О.В. Рожнова,

В.М. Игумнов // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. – 2013. – № 1. – С. 176-180. – ISSN 2074-0530.

113. Рожнова, О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 2. – С. 26-35. – ISSN 2408-9303.

114. Слободняк, И.А. Учетно-аналитическая информация об оценочных обязательствах / И.А. Слободняк, Э.В. Грозина, Т.Л. Быкова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 2 (26). – С. 46-54. – ISSN 2227-3891.

115. Соколов, Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 12. – С. 87-90. – ISSN 0321-0154.

116. Соловьева, О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность / О.В. Соловьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35. – С. 2-15. – ISSN 2073-5081

117. Сорокина, Е.М. Отчетность организаций в области устойчивого развития / Е.М. Сорокина // Все для бухгалтера. – 2011. – № 7. – С. 13-17. – ISSN 2079-6765.

118. Хакимзянова, Л.Х. Интегрированная отчетность: сущность и проблемы внедрения в России / Л.Х. Хакимзянова // Альманах современной науки и образования. – 2016. – № 8. – С. 109-114. – ISSN 1993-5552.

119. Чайковская, Л.А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности / Л.А. Чайковская, Ю.А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 33-48. – ISSN 2073-5081.

120. Чумаченко, М.И. Оценочные обязательства организации как объект бухгалтерского учета и элемент бухгалтерской отчетности организаций / М.И. Чумаченко // Российское предпринимательство. – 2015. – № 16 (22). – С. 4155-4168. – ISSN 1994-6937.

121. Шилова, Л.Ф. Проблемы качества раскрытия информации в бухгалтерской отчетности / Л.Ф. Шилова // Экономические науки. – 2009. – № 8. – С. 306-310. – ISSN 2072-0858.

122. Шульга, С.В. Раскрытие информации в финансовой отчетности: этапы эволюции национальных систем и детерминанты интеграции / С.В. Шульга // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 38. – С. 43-51. – ISSN 2073-5081.

Электронные ресурсы

123. Бухгалтерская (финансовая) отчетность АО «Атомэнергопром» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Атомэнергопром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://atomenergoprom.ru/invest/report/accountaer/> (дата обращения: 27.01.2021).

124. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО «Российские железные дороги» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Российские железные дороги. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 27.01.2021).

125. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Газпром» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Газпром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.gazprom.ru/f/posts/77/885487/gazprom-accounting-report-2019.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

126. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Интер РАО ЕЭС» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Интер РАО ЕЭС. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.interra.ru/upload/iblock/2b0/Otchet_RSBU_za_12m2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

127. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Магнит» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Магнит. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.magnit.com/ru/shareholders-and-investors/results-and-reports/#tabs-reports-2019> (дата обращения: 27.01.2021).

128. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «НК «ЛУКОЙЛ» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // ЛУКОЙЛ. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://lukoil.ru/FileSystem/9/456098.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

129. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «НК «Роснефть» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // НК Роснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_report/FS_RSBU_2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

130. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Российские сети» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Российские сети. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.rosseti.ru/investors/info/financeinfo/reports/rsbu/doc/RSBU_31.12.2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

131. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Сургутнефтегаз» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Сургутнефтегаз. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.surgutneftegas.ru/investors/reporting/godovaya-bukhgalterskaya-finansovaya-otchetnost/> (дата обращения: 27.01.2021).

132. Бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО «Транснефть» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Транснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.transneft.ru/u/section_file/45613/ayditorskoe_zakluchenie_o_byhgalt

erskoi_otchetnosti_pao_transneft_za_2019_god.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

133. Годовой отчет АО «Атомэнергопром» за 2019 год // Атомэнергопром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://atomenergoprom.ru/ru/invest/annual/> (дата обращения: 27.01.2021).

134. Годовой отчет ОАО «Российские железные дороги» за 2019 год // Российские железные дороги. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ar2019.rzd.ru/ru> (дата обращения: 27.01.2021).

135. Годовой отчет ПАО «Газпром» за 2019 год // Газпром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.gazprom.ru/f/posts/77/885487/gazprom-annual-report-2019-ru.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

136. Годовой отчет ПАО «Интер РАО ЕЭС» за 2019 год // Интер РАО ЕЭС. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.interrao.ru/upload/InterRAO_AR19_RUS.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

137. Годовой отчет ПАО «Магнит» с элементами интегрированной отчетности за 2019 год // Магнит. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.magnit.com/ru/shareholders-and-investors/results-and-reports/#tabs-reports-2019> (дата обращения: 27.01.2021).

138. Годовой отчет ПАО «ЛУКОЙЛ» за 2019 год // ЛУКОЙЛ. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://lukoil.ru/FileSystem/9/546178.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

139. Годовой отчет ПАО «НК «Роснефть» с элементами интегрированной отчетности за 2019 год // НК Роснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_file/a_report_2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

140. Годовой отчет ПАО «Российские сети» за 2019 год // Российские сети. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –

URL: http://www.rustocks.com/put.phtml/MRKH_2019_RUS.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

141. Годовой отчет ПАО «Сургутнефтегаз» за 2019 год // Сургутнефтегаз. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.surgutneftegas.ru/investors/reporting/godovye-otchety/> (дата обращения: 27.01.2021).

142. Годовой отчет ПАО «Транснефть» с элементами интегрированной отчетности за 2019 год // Транснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.transneft.ru/u/section_file/48771/2020.09.30_go_2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

143. Евтеева, Ю.Б. Понятие и виды обязательств в гражданском праве / Ю.Б. Евтеева // RUSЮрист: онлайн-журнал для юристов. – 2021. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://rusjurist.ru/obyazatelstva/vidy_obyazatelstv/ponyatie_i_vidy_obyazatelstv_v_grazhdanskom_prave (дата обращения: 13.06.2019).

144. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ // Международная федерация бухгалтеров. – 2013. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf> (дата обращения: 28.05.2019).

145. Консолидированная финансовая отчетность АО «Атомэнергопром» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Атомэнергопром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://atomenergoprom.ru/ru/invest/report/svod/> (дата обращения: 27.01.2021).

146. Консолидированная финансовая отчетность ОАО «Российские железные дороги» и его дочерних компаний с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Российские железные дороги. – 2019. –

Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 27.01.2021).

147. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Газпром» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Газпром. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: <https://www.gazprom.ru/f/posts/77/885487/gazprom-ifrs-2019-12m-ru.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

148. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Интер РАО ЕЭС» и его дочерних организаций с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Интер РАО ЕЭС. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: https://www.interrao.ru/upload/iblock/497/IFRS_Rus_2019.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

149. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Магнит» и его дочерних организаций с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Магнит. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: <https://www.magnit.com/ru/shareholders-and-investors/results-and-reports/#tabs-reports-2019> (дата обращения: 27.01.2021).

150. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «ЛУКОЙЛ» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // ЛУКОЙЛ. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: <https://lukoil.ru/FileSystem/9/455006.pdf> (дата обращения: 27.01.2021).

151. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // НК Роснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –
URL: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/Rosneft_FS_12m2019_RUS.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

152. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Российские сети» и его дочерних организаций с аудиторским заключением независимого

аудитора за 2019 год // Российские сети. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –

URL:

https://www.rosseti.ru/investors/info/financeinfo/reports/msfo/doc/Rosseti_Otchetnost_MSFO_12m_2019_RUS.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

153. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Сургутнефтегаз» с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Сургутнефтегаз. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –

URL: <https://www.surgutneftegas.ru/investors/reporting/godovaya-konsolidirovannaya-finansovaya-otchetnost/> (дата обращения: 27.01.2021).

154. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Транснефть» и его дочерних обществ с аудиторским заключением независимого аудитора за 2019 год // Транснефть. – 2019. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –

URL: https://www.transneft.ru/u/section_file/45543/tn_ifrs_12m2019_rus.pdf (дата обращения: 27.01.2021).

155. Петров, А.М. Сравнительный анализ состава и содержания отдельных видов резервов в отечественной и зарубежной практике / А.М. Петров, Л.А. Мельникова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2016. – № 9 (91). – eISSN 1999-4516. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. –

URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=26688448> (дата обращения: 13.06.2019).

156. Рейтинг РБК 500 // Информационное агентство «РБК». – 2020. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/rbc500/> (дата обращения: 27.01.2021).

Иностранные источники

157. Aggarwal, P. Relationship between Environmental Responsibility and Financial Performance of Firm: A Literature Review / P. Aggarwal // IOSR Journal of Business and Management. – 2013. – № 1. Volume 13. – P. 13-22. – ISSN 2319-7668.

158. Al-Tuwaijri, S.A. The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach / S.A. Al-Tuwaijri, T.E. Christensen, K.E. Hughes // Accounting, organizations and society. – 2004. – № 5. Volume 29. – P. 447-471. – ISSN 0361-3682.

159. Baboukardos, D. Value relevance of accounting information under an integrated reporting approach: A research note / D. Baboukardos, G. Rimmel // Journal of Accounting and Public Policy. – 2016. – № 35 (4). – P. 437-452. – ISSN 0278-4254.

160. Benavides-Velasco, C.A. Total quality management, corporate social responsibility and performance in the hotel industry / C.A. Benavides-Velasco, C.Q. García, M.M. Lara // International Journal of Hospitality Management. – 2014. Volume 41. – P. 77-87. – ISSN 0278-4319.

161. Branco, M.C. Factors influencing social responsibility disclosure by Portuguese companies / M.C. Branco, L.L. Rodrigues // Journal of Business Ethics. – 2008. – № 4. Volume 83. – P. 685-701. – ISSN 0167-4544.

162. Cambridge Academic Content Dictionary : dictionary – Moscow : Cambridge University Press, 2012. – 1156 с. – ISBN 978-0-52169-1963.

163. Campbell, D.A. Longitudinal and cross-sectional analysis of environmental disclosure in UK companies – a research note / D.A. Campbell // The British Accounting Review. – 2004. – № 1. Volume 36. – P. 107-117. – ISSN 0890-8389.

164. Chelli, M. France's new economic regulations: Insights from institutional legitimacy theory / M. Chelli, R. Jacques, S. Durocher // Accounting,

Auditing & Accountability Journal. – 2014. – № 27 (2). – P. 283-316. – ISSN 0951-3574.

165. Cormier, D. Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions? / D. Cormier, M. Magnan, B. Van Velthoven // European accounting review. – 2005. – № 1. Volume 14. – P. 3-39. – ISSN 0963-8180.

166. Delbard, O. CSR legislation in France and the European regulatory paradox: an analysis of EU CSR policy and sustainability reporting practice / O. Delbard // Corporate Governance: The International Journal of Business in Society. – 2008. – № 8 (4). – P. 397-405. – ISSN 1472-0701.

167. Edgley, C. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach / C. Edgley, M.J. Jones, J. Atkins // The British Accounting Review. – 2014. – № 1. Volume 47. – P. 1-18. – ISSN 0890-8389.

168. Fernandez-Feijoo, B. Commitment to Corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: factors affecting the behavior of companies / B. Fernandez-Feijoo, S. Romero, S. Ruiz // Journal of Cleaner Production. – 2014. Volume 81. – P. 244-254. – ISSN 0959-6526.

169. Gamerschlag, R. Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany / R. Gamerschlag, K. Möller, F. Verbeeten // Review of Managerial Science. – 2011. – № 2-3. Volume 5. – P. 233-262. – ISSN 1863-6683.

170. Gibson, K. The Moral Basis of Stakeholder Theory / K. Gibson // Journal of Business Ethics. – 2000. – № 3. Volume 26. – P. 245-257. – ISSN 0167-4544.

171. Grayson, D. Corporate Social Opportunity! Seven Steps to Make Corporate Social Responsibility Work for your Business / D. Grayson, A. Hodges - Greenleaf publishing, 2004. – 390 p. – ISBN отсутствует.

172. Grosbois, de D. Corporate social responsibility reporting by the global hotel industry: Commitment, initiatives and performance / D. de Grosbois //

International Journal of Hospitality Management. – 2012. Volume 31. – P. 896-905. – ISSN 0278-4319.

173. Hassan, A. Corporate environmental information disclosure: factors influencing companies' success in attaining environmental awards / A. Hassan, E. Ibrahim // Corporate Social Responsibility and Environmental Management. – 2012. – № 1. Volume 19. – P. 32-46. – ISSN 1535-3966.

174. Longman Business English Dictionary : dictionary – Moscow : Pearson, 2007. – 596 c. – ISBN 0-582-30606-X.

Приложение А
(информационное)

Выдержка данных бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. и пояснений к ней о кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах организаций

АО «Атомэнергпром»

Согласно информации, раскрытой в пояснениях к бухгалтерскому балансу АО «Атомэнергпром» на 31 декабря 2019 г., в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [123], организация признала существование следующих видов обязательств:

- кредиторская задолженность, представленная по основным группам;
- оценочные обязательства со сроком погашения до года, которые включают в себя обязательства по оплате предстоящих отпусков и обязательства по выплате вознаграждений по итогам работы за год, детализированные по общим причинам основных изменений за отчетный год;
- прочие долгосрочные обязательства без указания природы возникновения;
- условные обязательства, представленные обязательствами по незавершенным судебным процессам и выданным обеспечениями, по которым хозяйствующий субъект определяет низкую вероятность возникновения существенных обязательств [123].

ПАО «Интер РАО»

В соответствии с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Интер РАО» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено мнение без оговорок [126], на 31 декабря 2019 г. хозяйствующий субъект признает существование следующих видов обязательств:

- кредиторская задолженность, детализированная по основным группам и предметам задолженности, а также общим причинам изменения за период;

– оценочные обязательства, которые представлены обязательствами по предстоящей оплате отпусков работникам, обязательствами, возникающими в связи с предстоящей выплатой вознаграждений по итогам года сотрудникам и Членам Совета Директоров, а также прочими обязательствами, обусловленными высокой вероятностью оттока экономических выгод в связи с исполнением организацией требований о погашении обязательств дочернего общества и в связи с возникновением штрафных санкций в результате досрочного расторжения договора, срок исполнения которых ожидается не ранее 2021 г. Информация представлена в разрезе общих причин изменения за отчетный год и оснований возникновения каждого вида признанного обязательства;

– условные обязательства, обусловленные различным толкованием и изменением налогового, валютного и таможенного законодательства и выданными субъектом хозяйствования поручительствами в пользу третьих лиц [126].

Особое внимание составители бухгалтерской отчетности ПАО «Интер РАО» обращают на риски хозяйственной деятельности, информация о которых раскрывается в ежеквартальном отчете эмитента, размещенном на официальном сайте организации [126]. Согласно отчетам эмитента организация на непрерывной основе оценивает влияние хозяйственной деятельности на окружающую среду, а также учитывает риски изменения нормативно-правовой базы в части экологической безопасности деятельности без раскрытия информации о влиянии изменения окружающей среды на деятельность субъекта хозяйствования [136].

ПАО «Российские сети»

В соответствии с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности ПАО «Российские сети» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [130], на 31 декабря 2019 г. субъект хозяйствования признает существование таких видов обязательств, как:

– кредиторская задолженность, информация о которой представлена в разрезе основных групп, срока погашения по отношению к отчетной дате и общим причинам изменения за отчетный период;

– оценочные обязательства со сроком погашения до года, возникновение которых обусловлено обязательствами по предстоящей оплате отпусков и обязательствами по выплате вознаграждений по итогам года. Данные о рассматриваемом виде обязательств детализированы по общим причинам изменения за отчетный год по каждому виду признаваемого оценочного обязательства. Составители отчетности отмечают несущественном влиянии на результаты деятельности и финансовое положение конечного результата судебных разбирательств, в которые вовлечено ПАО «Российские сети». Отдельно отмечается отсутствие на отчетную дату условных обязательств [130].

ПАО «Транснефть»

Согласно информации, раскрытой в бухгалтерском балансе и пояснениях к нему ПАО «Транснефть» на 31 декабря 2019 г., в отношении которых независимым аудитором выражено мнение без оговорок [132], организацией признается существование следующих видов обязательств:

– кредиторская задолженность, информация о которой представлена по основным группам и агрегированному предмету задолженности;

– доходы будущих периодов, представленные остатками средств целевого финансирования, полученного от Минобрнауки России для финансирования технологической разработки «Разработка системы мониторинга геологических процессов на участках прокладки магистральных трубопроводов». Срок исполнения обязательств по целевому финансированию составителями отчетности не приводится;

– оценочные обязательства со сроком погашения до года, состоящие из обязательств, возникающих в связи с предстоящей оплатой отпусков, обязательств, обусловленных выплатой ежегодного вознаграждения, а также обязательствами, возникшими в связи досудебным урегулированием инцидента, в результате которого у грузоотправителей возникли имущественные потери. Информация о рассматриваемых видах оценочных обязательствах представлена в разрезе общих причин изменений за отчетный год по каждому виду признанного обязательства [132]. Ряд оценочных обязательств составителями бухгалтерской отчетности ПАО «Транснефть» именуется как резервы, что подтверждает актуальность проблемы унификации понятийного аппарата в отношении понятия «резерв» [89];

– прочие обязательства со сроком погашения более 12 месяцев от отчетной даты, которые включают в себя задолженность за приобретенный контрольный пакет акций ПАО «НМТП». Срок погашения обязательства составителями отчетности не приводится [132].

Составителями бухгалтерской отчетности ПАО «Транснефть» отмечено отсутствие на отчетную дату условных обязательств [132].

Приложение Б
(информационное)

Выдержка показателей бухгалтерского баланса на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах организаций, тыс. руб.

Таблица Б.1 – Выдержка показателей бухгалтерского баланса на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах организаций

В тысячах рублей

Организация	Авансы полученные ¹	Оценочные обязательства ²	Доходы будущих периодов	Прочие обязательства ²	Обязательства организации ²
ПАО «НК «Роснефть»	384 794 432	109 280 642	2 865 283	799 675 847	10 061 726 665
ПАО «Газпром»	82 879 525	91 363 739	не признаются	2 169 429	4 581 675 608
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»	4 340 754	3 569 941	не признаются	54 742	1 251 997 368
ОАО «Российские железные дороги»	126 076 038	49 476 912	4 207 739	13 635 242	2 144 902 139
ПАО «Сургутнефтегаз»	23 889 454	14 164 965	1 010 984	499 599	249 851 849
ПАО «Магнит»	не признаются	4 769	не признаются	не признаются	65 914 710
АО «Атомэнергопром» (Росатом)	не признаются	38 565	не признаются	7 479	423 801 905
ПАО «Интер РАО»	947 880	2 637 030	не признаются	не признаются	118 224 730
ПАО «Российские сети»	61	434 274	не признаются	не признаются	6 041 945
ПАО «Транснефть»	56 464 636	27 214 935	255	41 849 064	888 249 244
Примечания					
1 Отраженные в составе кредиторской задолженности.					
2 Сумма соответствующих видов долгосрочных и краткосрочных обязательств организаций.					

Источник: составлено автором по материалам [123-132].

Приложение В
(информационное)

Выдержка данных консолидированной финансовой отчетности за 2019 г. и пояснений к ней о кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах Групп компаний

Группа компаний «Атомэнергопром»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Атомэнергопром» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [145], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование:

- оценочных обязательств;
- обязательств по вознаграждениям работникам;
- обязательства по пенсионной деятельности, отложенного дохода [145].

Составители консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Атомэнергопром» в пояснениях к совокупному отчету о финансовом положении обращают внимание пользователей на динамику обязательств по вознаграждениям работникам и по пенсионной деятельности, основные актуарные допущения и результаты проведенного анализа чувствительности [145].

В структуре оценочных обязательств раскрыта их динамика по видам, в том числе:

- обязательств по выводу объектов основных средств из эксплуатации с указанием основных принципов такого вывода;
- обязательств на рекультивацию нарушенных земель и реабилитацию загрязненных территорий с указанием используемой ставки дисконтирования;
- обязательств на обращение с отработанным и облученным ядерным топливом, с радиоактивными отходами с указанием основных принципов такого обращения;
- прочих обязательств, в состав которых включены гарантийные обязательства перед покупателями [145].

В разделе пояснений, посвященном раскрытию информации о принятых на себя обязательствах, составители анализируемой отчетности обращают внимание пользователей на договоры к исполнению в будущем [145].

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате взаимодействия Группы компаний с такими сферами деятельности, как:

- страхование;
- налоговые обязательства в Российской Федерации;
- обязательства по договорам поручительства [145].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященном оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [145].

Группа компаний «Интер РАО»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Интер РАО» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [148], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование таких нефинансовых обязательств, как:

- начисленные обязательства, которые включают в себя полученные авансы и резервы, по экономической сущности относящиеся к оценочным обязательствам;
- прочие долгосрочные обязательства [148].

Оценочные обязательства, динамика которых приведена составителями консолидированной финансовой отчетности, на 31.12.2019 включали:

- оценочное обязательство под судебные иски;
- оценочное обязательство по налогам;
- оценочное обязательство по налогу на прибыль;
- прочие оценочные обязательства [148].

Состав прочих долгосрочных обязательств преимущественно представлен такими нефинансовыми обязательствами, как пенсионные обязательства и обязательства по восстановлению окружающей среды, динамика которых также

раскрывается в пояснениях к консолидированному отчету о финансовом положении Группы компаний «Интер РАО».

Дополнительно приведена информация об основных актуарных допущениях и анализ чувствительности.

В отдельном разделе пояснений к анализируемой отчетности приведена информация о договорах к исполнению в будущем.

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате взаимодействия Группы компаний со следующими сферами деятельности:

- общеэкономические, политические и иные условия ведения деятельности;
- страхование;
- судебные разбирательства;
- налоговое законодательство;
- вопросы охраны окружающей среды;
- право собственности на землю [148].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященному оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [148].

Группа компаний «Российские сети»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Российские сети» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [152], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование полученных авансов, резервов, информация о которых по экономической сущности относится к оценочным обязательствам, обязательств по вознаграждениям работникам [152].

В пояснениях к консолидированному отчету о финансовом положении Группы компаний «Российские сети» составителями отчетности приводится динамика обязательств по вознаграждению работников и ключевые финансовые допущения [152]. Также раскрыта динамика оценочных обязательств. Динамика полученных авансов не приводится.

В отдельном разделе пояснений к анализируемой отчетности приведена информация о договорах к исполнению в будущем [152].

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате взаимодействия Группы компаний со следующими сферами деятельности:

- страхование;
- налоговые обязательства;
- судебные разбирательства;
- вопросы охраны окружающей среды;
- поручительства [152].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященному оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [152].

Группа компаний «Трансфнетъ»

В соответствии с данными консолидированной финансовой отчетности Группы компаний «Трансфнетъ» за 2019 г. и пояснений к ней, в отношении которых независимым аудитором выражено немодифицированное мнение [154], на 31 декабря 2019 г. Группа признает существование резервов, информация о которых по экономической сущности относится к оценочным обязательствам [154], что подтверждает существование проблемы трактовки понятия «резерв» [89].

Оценочные обязательства, динамика по которым составителями консолидированной финансовой отчетности приведена только в части пенсионных обязательств, на 31.12.2019 включали:

- пенсионные обязательства;
- обязательства на демонтаж основных средств;
- обязательства по выплатам работникам;
- обязательства на возмещение грузоотправителям имущественных потерь;
- прочие оценочные обязательства [154].

В составе условных обязательств составители рассматриваемой отчетности обращают внимание пользователей на обязательства, которые могут возникнуть в результате судебных разбирательств [154].

В разделе пояснений к консолидированной финансовой отчетности, посвященному оценке рисков, оценка экологических и иных рисков, обусловленных нефинансовыми обязательствами, не приводится [154].

Приложение Г
(информационное)

Выдержка показателей консолидированного отчета о финансовом положении на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах Групп компаний, млн руб.

Таблица Г.1 – Выдержка показателей консолидированного отчета о финансовом положении на 31 декабря 2019 г. и пояснений к нему о величине кредиторской задолженности и нефинансовых обязательствах Групп компаний

В миллионах рублей

Организация	Авансы полученные ¹	Оценочные обязательства ²	Доходы будущих периодов	Прочие обязательства ²	Обязательства организации ²
Группа «Роснефть»	1 082 000	398 000	не признаются	82 000	7 798 000
Группа «Газпром»	143 934	606 783	1 937	304 682	7 266 661
Группа «ЛУКОЙЛ»	30 868	114 277	не признаются	139 872	1 973 601
Группа «Российские железные дороги»	не признаются	30 698	не признаются	83 436	2 488 907
Группа «Сургутнефтегаз»	24 834	195 081	не признаются	13 460	818 518
Группа «Магнит»	941	8 896	не признаются	не признаются	760 157
Группа «Атомэнергопром» (Росатом)	не признаются	277 278	1 236	не признаются	1 031 122
Группа «Интер РАО»	33 874	2 500	не признаются	9 927	198 230
Группа «Российские сети»	101 272	51 034	не признаются	не признаются	1 065 474
Группа «Транснефть»	не признаются	223 818	не признаются	не признаются	1 160 520
Примечания					
1 Отраженные в составе кредиторской задолженности.					
2 Сумма соответствующих видов долгосрочных и краткосрочных обязательств организаций.					

Источник: составлено автором по материалам [145-154].