

**ПРИЗНАНИЕ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ РЕЗЕРВОВ
И УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ПБУ И МСФО**

*Работа представлена кафедрой учета и финансирования
Адыгейского государственного университета.*

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор И. В. Сугаипова

Сравнительный анализ понятий резервов и условных фактов хозяйственной деятельности выявляет различия в признании резервов и условных обязательств по МСФО и ПБУ. На основе этого, сделаны аргументированные выводы и даны рекомендации по нивелированию обозначенной проблемы и сближению российского учета с международной практикой.

Problems of the theory and practice of reserve bookkeeping and reporting are insufficiently investigated in modern domestic science. The article views the groups of statutory reserves and defines their place in the structure of a company's owned capital. The author analyses the admissibility of considering its components as reserves.

Вопрос разделения понятий «резервы» и «условные обязательства» достаточно неоднозначно представлен в рамках как российского законодательства, так и международного. В теории и практике бухгалтерского учета с позиции МСФО «условное обязательство» и «резерв» - взаимоисключающие понятия, т. е. признается либо то, либо другое. При этом, однако, сама грань между ними весьма условна. Более того, все резервы условны по своей сути, о чем прямо говорится в п. 12 МСФО 37, хотя формально они не относятся к условным обязательствам (п. 10 МСФО 37).

В сущности, условное обязательство - это резерв, у которого отсутствует один или более из трех обязательных признаков.

В целях снижения неопределенности в приложении к МСФО 37 приводится схема дерева решений, с помощью которой можно определить, возникает ли в данной ситуации резерв или условное обязательство. Но данная схема весьма неоднозначна и не дает ответа на многие вопросы, возникающие из прочтения текста самого стандарта. В частности, весьма неопределенна грань между резервом и условным обязательством, поскольку и то и другое условно, вопрос лишь в степени этой условности. Более того, сам стандарт, с одной стороны, разграничивает понятия «резерв» и «условное обязательство» (п. 10), с другой констатирует условность резерва (п. 12), притом что сам резерв, согласно п. 10 МСФО 37, - есть обязательство с неопределенным сроком и суммой.

Иначе говоря, резерв - это обязательство, которое условно, поскольку его отличает неопределенность момента исполнения и суммы, и тем не менее он признается резервом, а не условным обязательством. Согласно определению МСФО 37, условное обязательство, как следует из самого названия, признается обязательством, но не отражается в бухгалтерском балансе, а лишь раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности.

В результате «размытость» и «нечеткость» определений требуют дополнительных пояснений и практических примеров, которые лишь затрудняют понимание стандарта.

Изобилует примерами и российское ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», что также нельзя расценивать с положительной стороны. Хотя известно, чем больше практических примеров, комментариев и разъяснений издается по тому или иному вопросу, тем большие сомнения возникают в качестве исходного положения нормативного акта.

Согласно ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», условным фактом хозяйственной деятельности признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т. е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

После чего приводится перечень событий, которые признаются условными фактами хозяйственной деятельности, и событий, которые таковыми не признаются, далее следуют примеры.

Однако, как известно, невозможно отразить все многообразие хозяйственной жизни в тексте одного нормативного документа, в связи с чем может возникнуть вопрос: а будет ли условным фактом, к примеру, получение кредита, покупка основных средств, выпуск готовой продукции и т. д.? Получается, что будет, поскольку исходя из представленного определения вероятностный характер носит не сам факт, а его последствия, так как будущим последствиям абсолютно любого события присущ вероятностный характер. Никто с абсолютной уверенностью не может сказать, что произойдет в будущем с теми или иными ценностями, обязательствами и т. п.

В отличие от российского аналога МСФО 37 говорит об условных фактах

Признание коммерческой организацией резервов и условных обязательств по ПБУ и МСФО

хозяйственной жизни как о вероятных событиях. Кроме того, важнейшее отличие состоит в том, что МСФО не включают

резервы в состав условных обязательств, считая, что они достаточно определены (рис. 1).

ПБУ			
реальные обязательства	условные обязательства		
	резервы	условные обязательства, раскрываемые в пояснениях к отчетности	прочие условные обязательства (не раскрываются)
МСФО			
реальные обязательства	условные обязательства		
реальные обязательства, отличные от резервов	резервы	условные обязательства, раскрываемые в пояснениях к отчетности	прочие условные обязательства (не раскрываются)

Рис. 1. Различия в признании резервов и условных обязательств по ПБУ и МСФО

Несмотря на то что ни ПБУ, ни МСФО не содержат определения реальных обязательств и даже не употребляют такого термина, их легко определить от обратного, т. е. как обязательства, отличные от условных. Применительно к российской практике реальными следует считать обязательства, которые возникли вследствие свершившегося факта хозяйственной жизни, «стали историей» и, следовательно, не имеют вероятностного характера. В МСФО реальным признается все то, что произошло или, скорее всего, произойдет. Отсюда можно сделать два важных вывода:

1) для МСФО характерна относительно низкая степень осторожности в признании резервов, чем для отечественного учета, несмотря на то что принцип осторожности декларируется в обеих учетных системах;

2) в МСФО резервы признаются частью реальных, а в России - условных обязательств.

Парадокс заключается в том, что резервы (согласно российским и международным правилам) отражаются в бухгалтерском балансе, а условные обязательства, равно как условные активы, в нем не отражаются. Отсюда следует, что, с одной стороны, российская организация обязана отразить резерв в балансе (согласно п. 20 ПБУ 4/99

«Бухгалтерская отчетность организации»), а с другой (в соответствии с п. 19 ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности») - нет.

В связи с чем считаем целесообразным в целях устранения названного противоречия, а также сближения российского учета с международной практикой исключить резервы из состава условных обязательств.

Если объекты находят отражение в системном (балансовом) учете, следовательно, они реальны исходя из применяемой учетной концепции. Иначе говоря, если регистрация факта хозяйственной жизни требует использования двойной записи, следовательно, его реальность не вызывает сомнения.

Соответственно, границы реальности учета, которые позволяет очертить двойная запись, весьма относительны. Появление новых учетных объектов, отражение их на системных бухгалтерских счетах по дебету одного и кредиту другого счета переводит их из категории трудноформализуемых и несущественных в категорию реальных. Взять, к примеру, нематериальные активы, отложенные налоги, финансовые резервы и другие объекты, которые привнесены в учет по мере развития и производительных сил, и производственных отношений в обществе.

По большому счету, в учете условно абсолютно все (в большей или меньшей степени). Условно прибыль, добавочный капитал, резервы. Условно даже достаточно консервативные объекты: основные средства, запасы, дебиторская и кредиторская задолженность и т. д. Объективно существует множество причин, определяющих многовариантность идентификации, оценки и классификации данных объектов. Что следует считать активом: то, что принадлежит на праве собственности и принесет будущие экономические выгоды? Как оценить объект: по его первоначальной или рыночной стоимости? Когда признавать обязательство: в момент перехода права собственности, в дату счета и т. д.?

Поэтому грань между реальным и виртуальным в учете весьма относительна и может быть проведена в различных местах:

от инвентаря и кредиторской задолженности до деловой репутации и отложенных налогов и т. д. А определяется она задачами, стоящими перед учетом на том или ином этапе его исторического развития. И если в современном балансе отражаются те или иные объекты, значит, в условиях существующей экономико-правовой среды они признаются реальными.

Следовательно, резервы, будучи отраженными в системном бухгалтерском учете, применительно к условиям рыночной экономики начала XXI в. реальны. Поэтому их необходимо идентифицировать не в составе условных фактов хозяйственной жизни, как это сделано в ПБУ 8/01, а рассматривать в качестве реальных, что следует из положений МСФО 37. Таким образом, будет обеспечена логическая непротиворечивость классификации фактов хозяйственной жизни в российском учете и отчетности.