

Налог на прибыль отчетного периода рассчитывается в зависимости от суммы налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде, а затем корректируется на суммы отложенных налоговых активов и обязательств. В результате определяется сумма текущего налога на прибыль, то есть реальная сумма налога на прибыль с учетом отложенных налогов.

**Заключение.** Предлагаемая методика учета отложенных налогов в Республике Беларусь в случае параллельного ведения бухгалтерского и налогового учета позволяет организовать учет отложенных налогов, не меняя действующую методику отражения постоянных разниц и не противоречащую рекомендациям МСФО 12.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие / Л.И. Кравченко [и др.]; под ред. Л.И. Кравченко. — Мн.: ФУА-информ, 2004. — 792 с.
2. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — Мн.: Выш.шк., 2006. — 576 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери, 2006. — 1060 с.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н.
5. Агаева О.А. Бухгалтерский учет, налогообложение и МСФО в туризме. — М.: Индекс Медиа, 2006. — 360 с.
6. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределения прибыли. — СПб.: Питер, 2005. — 336 с.
7. Финансовые результаты, бухгалтерский и налоговый учет: Учебн. пособие/ Булавина Л.Н., Кулиш Н.В., Костюкова Е.И. и др. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 320 с.

## **УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО МСФО**

*А.И. Горбачева, доцент БНТУ*

### **ВВЕДЕНИЕ**

В настоящее время в Республике Беларусь организации имеют право за счет издержек производства (обращения), операционных доходов, нераспределенной прибыли или средств учредителей создавать определенные резервы. Виды, порядок их образования и использования резервов, создаваемых за счет издержек производства, определяется нормативными документами Министерства финансов или же по согласованию с ним, а образуемых за счет других источников — учредительными документами [1, 2].

Конкретный перечень резервов, создаваемых организацией, предусматривается ее учетной политикой. Резерв — это разница между ценой актива (обязательства), и его рыночной стоимостью на основе инвентаризации на дату составления отчетности. Как правило, резерв создается для определенных целей и на определенный срок. Потом он используется либо списывается.

В Международных стандартах непосредственно под понятием «резервы» понимаются только те резервы, которые имеют неопределенность относительно времени исполнения или суммы. Остальные резервы, традиционно применяемые в бухгалтерском учете — это оценочные обязательства, которые являются результатом финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости; результатом подлежащих выполнению контрактов и прочее. В отчетности они не показываются, они лишь меняют оценочную стоимость актива либо обязательства.

В РБ для резервов, имеющих неопределенность относительно времени исполнения или суммы; условных обязательств и условных активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), разработана и применяется Инструкция [3]. Она не применяется для создания и отражения в бухгалтерском учете и отчетности резервов на покрытие возможных убытков по активам, которые являются результатом: подлежащих выполнению контрактов, кроме обременительных; снижения стоимости материальных ценностей; обесценения финансовых вложений в ценные бумаги; резервов на покрытие текущих расходов, в том числе на отпускные и прочие социальные выплаты, на ремонт основных средств, на покрытие возможных убытков по вложениям, подверженным обесценению.

Резерв создается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности при соблюдении следующих условий: организация имеет текущее обязательство; существует вероятность, что для исполнения этого обязательства потребуется выбытие активов; может быть осуществлена надежная оценка суммы резерва.

Основной международный стандарт, посвященный резервам — МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [4, 5]. Его цель состоит в установлении критериев признания и количественной основы для оценки резервов, условных обязательств и условных активов, а также в определении требований к раскрытию соответствующей информации в финансовой отчетности. Резервы создаются для обеспечения исполнения будущих обязательств, характеризующихся неопределенностью. В тех случаях, когда другие МСФО содержат положения, регламентирующие учет специальных резервов, вместо МСФО 37 предприятия должны применять

соответствующий стандарт. Например, порядок учета определенных видов резервов устанавливается в МСФО 11, регламентирующих учет договоров подряда; в МСФО 12 «Налоги на прибыль»; в МСФО 17 «Аренда», в МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Основные задачи МСФО 37: «обеспечить последовательность применения процедур признания и оценки резервов, условных обязательств и условных активов компаний и раскрытие информации о них в объеме, достаточном для понимания пользователями информации их влияния на текущие и будущие результаты деятельности компаний» [6].

В отдельных случаях резервы используются для обеспечения эффекта «сглаживания» прибыли, а не в целях их создания: в благоприятные годы суммы резервов завышаются, что приводит к сокращению прибыли, а при неблагоприятных условиях расходы покрываются за счет созданных резервов, тем самым прибыль искусственно завышается. Резервы, сформированные для покрытия расходов в связи с реорганизацией, также иногда используются не по назначению, особенно, при проведении операций поглощения.

МСФО 37 — небольшой по объему стандарт, его требования распространяются на порядок создания резервов на основе соответствующих конкретных обязательств. Условные обязательства не отражаются в бухгалтерских балансах, но раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности, чтобы дать возможность пользователям получить полное представление о финансовом положении организации. Условные активы — это предполагаемые поступления денежных средств, для которых характерна неопределенность.

Резервы следует отделить от других обязательств (кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам и начислений), так как для них характерна неопределенность сроков погашения или суммы расходования средств. Для сравнения: кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам — это обязательства оплатить уже полученные товары и услуги, на которые поставщиком уже выставлен счет; начисления — обязательства по оплате уже полученных, но еще не оплаченных товаров и услуг, включая суммы, подлежащие выплате работникам. Несмотря на то, что сумма начислений и срок их оплаты иногда определяются оценочно, неопределенность в данном случае значительно меньше, чем в отношении резервов. Начисления часто отражаются в составе кредиторской задолженности, в то время как резервы отражаются обособленно.

Резерв следует учитывать только в тех случаях, когда: предприятие имеет настоящее обязательство, юридическое или традиционное, обусловленное произошедшим в прошлом событием; и вероятно (т. е. скорее да, чем нет), что для погашения обязательства потребуется произвести оплату; а величину обязательства можно обоснованно оценить. Традиционное обязательство возникает, когда: предприятие подтверждает принятие на себя определенных обязанностей в соответствии со сложившейся практикой, политикой или заявлением; и оно сформировало ожидание того, что указанные обязанности будут выполнены.

Факт наличия настоящего обязательства у предприятия может оставаться неясным вплоть до окончания судебного разбирательства. Если становится очевидной высокая вероятность уплаты по иску, то возникает настоящее обязательство. Если сумма выплаты не может быть с достаточной степенью уверенности определена, то налицо условное обязательство. Если же применение штрафных санкций вообще неочевидно (т.е. маловероятно), то никакой объект учета не возникает.

Оценка резерва это наилучшая сумма расходов, необходимых для урегулирования текущего обязательства на отчетную дату. При оценке резерва: принимаются во внимание существующие риски и неопределенность. При этом неопределенность не может служить достаточным основанием для создания неоправданно больших резервов или преднамеренного завышения обязательств; дисконтируйте сумму резерва, когда временная стоимость денег существенна, используя доналоговую ставку дисконтирования.

Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. При дисконтировании производится наращение суммы резерва с течением времени, которое учитывается как расходы по процентам; принимаются во внимание будущие события, такие как изменения законодательства и технологии производства, если имеются убедительные доказательства того, что они произойдут. Не учитывается прибыль от выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, в результате которого формируется резерв.

Если становится очевидным, что совершать выплаты для выполнения обязательства уже не потребуется, то резерв следует компенсировать. МСФО 37 запрещает создавать резервы на покрытие будущих операционных убытков. Будущие операционные убытки не отвечают определению обязательства и не соответствуют критериям признания резервов. Ожидание будущих операционных убытков является признаком возможного обесценения определенных активов, которое учитывается в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов». Также МСФО 37 запрещает производить необоснованные крупные списания на расходы; создавать резервы, не связанные с существованием задолженности по некоторому обязательству; регулировать показатели прибыли с помощью резервов.

Резерв следует использовать только в отношении тех расходов, для покрытия которых он предназначен. Согласно принципам подготовки и составления финансовой отчетности актив определяется будущими экономи-

ческими выгодами, которые в нем заключены. Будущие экономические выгоды — это потенциал, который войдет прямо или косвенно в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств. Финансовый результат условных активов и условных обязательств определяется только при наступлении или не наступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем.

В настоящее время разрабатывается и утверждается новая версия данного стандарта [7]. Новая редакция МСФО 37 будет носить название «Нефинансовые обязательства». В соответствии с новым названием сфера применения стандарта будет расширена: в нее будут включены все нефинансовые обязательства, не вошедшие в сферу применения других МСФО. МСФО 37 больше не будет содержать термин «резерв», но предприятия смогут и в дальнейшем использовать этот термин для описания некоторых классов нефинансовых обязательств в финансовой отчетности.

#### **ВЫВОДЫ**

Создание и учет резервов, особенно условных, необходимы, когда в отношении обязательств или активов компании невозможно однозначно установить факт события и/или оценить его с количественной точки зрения. Наличие или отсутствие в отчетности учетных данных по таким обстоятельствам может иметь заметное влияние на показатели баланса и отчета о прибылях и убытках предприятия.

Учет резервов представляет огромный простор для манипуляций, чтобы этого избежать, необходимы четкие критерии обоснованности создания резерва. Признание резерва, основанное на стремлении произвести расходы, вместо того чтобы отразить соответствующее обязательство, может привести к запутанной картине отчетности. Признание суммы резерва не является отражением изменений в экономическом положении предприятия, поскольку оказать влияние на финансовые результаты в отчетную дату может только внешнее обязательство. Без полной картины учета и информации о резервах пользователи не получают точного представления о реальном состоянии дел.

Вопросы учета резервов, условных обязательств и условных активов противоречивы, и при их решении во многом полагаются на субъективное суждение. Внедрение международных стандартов, в данном случае, требует профессионализма составителя финансовой отчетности и доверия к нему потребителя этой отчетности.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. О бухгалтерской отчетности организаций. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 17.02.2004 № 16/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 26 марта 2004 г. № 8/10745.
2. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 07.03.2007 № 41/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 27 марта 2007 г. № 8/16156.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы». Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 28.12.2005 № 168/ Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь 10 января 2006 г. № 8/13793.
4. Вахрушина М. А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. Методики трансформирования российской отчетности: Учебное пособие для вузов.— М.: Омега-Л, 2006.— 568 с.
5. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери, 2006.— 1060 с.
6. Практический курс по Международным стандартам финансовой отчетности.— М.: НАУФОР, 2005.— 340 с.
7. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Резервы, условные обязательства и условные активы. МСФО 37/ [Электронный ресурс].— Режим доступа: [www.gaar.ru](http://www.gaar.ru).

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*А.В. Сотникова, БГЭУ*

#### **Введение**

Формирование в Республике Беларусь рыночных (угнетений предьявляет повышенные требования к методологии, методикам и организации бухгалтерского учета и текущего анализа распределения и использования доходов торговых организаций. Организация бухгалтерского учета в соответствии с МСФО позволит Республике Беларусь интегрировать в мировое сообщество, существенно расширить свои рынки сбыта и, соответственно, привлечь в страну дополнительные средства в виде инвестиций. Разработка методики текущего анализа распределения и использования доходов организации позволит выявлять резервы роста доходности и рентабельности организации в будущем.