

ПРОБЛЕМЫ КОНВЕРГЕНЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ В РАЗРЕЗЕ УЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В статье рассмотрены проблемы конвергенции национальных систем бухгалтерского учета с международными стандартами в разрезе учета отложенных налоговых активов и обязательств, проведен анализ требований МСФО и нормативно-правовых документов, регулирующих данные понятия, проведена сравнительная характеристика основных понятий и определений, изложенных в Инструкции от 31.10.2011 N 113, в сравнении с их определениями, изложенными в (IAS) 12 «Налоги на прибыль», сделаны предложения по устранению проблем, возникающих на пути сближения национальных систем бухгалтерского учета с международными стандартами в разрезе учета отложенных налоговых активов и обязательств.

The article is consider problems of convergence of national accounting systems with international standards in the context of accounting for deferred tax assets and liabilities. Autor made proposals to address the problems arising in the way of convergence of national accounting systems to international standards in the context of accounting for deferred tax assets and liabilities.

Современное развитие экономических отношений в Республике Беларусь требует изучения и переосмысления международных принципов организации бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности, выработки основных направлений совершенствования экономического механизма, в том числе бухгалтерского учета и контроля по расчетам с государством по налогу на прибыль, а также осмысления такого понятия как «конвергенция». В экономическом значении термин «конвергенция» имеет следующее определение:

«Конвергенция» (от лат. *convergens* – сходящийся) – сближение различных экономических систем, стирание различий между ними, обусловленное общностью социально-экономических проблем и наличием единых объективных закономерностей развития.

Исходя из определения понятия «конвергенция» вспоминаются сразу же такие понятия, связанные с направлением данной статьи, как «гармонизация» и «стандартизация». Русские авторы В. В. Ковалев и Вит. В. Ковалев в своем учебном пособии «Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели» дали следующие определения данным понятиям:

«Гармонизация и стандартизация (*Harmonization and standardization of accounting*) – термины, используемые для обозначения мероприятий, проводимых международными организациями по сближению национальных моделей и систем бухгалтерского учета» [5, с. 7].

Если копнуть вглубь истории, то работа по координации учета в международном контексте ведется уже более 100 лет. Начало ей было положено в 1904 г., когда в Сент-Луисе (США) прошел I Международный конгресс бухгалтеров. Считается, что толчком к реализации идеи унификации учета послужил VII конгресс в Амстердаме. Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества. Логика ее такова: в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система стандартов, ее регулирую-

ших. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили аналогичным стандартам в других странах – членах сообщества, т. е. находились в гармонии друг с другом.

Что касается конвергенции национальных систем бухгалтерского учета нашего государства с международными стандартами в разрезе учета отложенных налоговых активов и обязательств, то следует отметить, что за последние годы в Республике Беларусь предприняты значительные шаги по реформированию нашей учетной системы, утверждены новые законодательные акты, с целью сближения законодательства Республики Беларусь с областями бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности, которые в свою очередь значительно повлияли на методологический аспект учетной политики, утверждаемой и используемой в организации.

К немаловажным показателям на пути сближения с мировой практикой бухгалтерского учета и отчетности следует отнести такие новшества, как введение и применение в нашем государстве с 1 января 2012 года таких понятий как «отложенное налоговое обязательство» и «отложенный налоговый актив» и, соответственно, применение иных связанных с ними терминов и определений.

Выше названные понятия непосредственно связаны с налогом на прибыль. На сегодняшний день налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, а в бюджете Республики Беларусь на 2013 год занимает пятое место.

Основным нормативно-правовым актом, регулирующим учет отложенных налоговых активов и обязательств в Республике Беларусь, является «Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств», утверждённая Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 31.10.2011 № 113. Данная Инструкция вводит следующие определения и понятия:

«отложенное налоговое обязательство» – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц;

«отложенный налоговый актив» – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц» [3].

Согласно типовому плану бухгалтерских счетов, утвержденному Постановлением Минфина Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 рассматриваемые понятия отражаются на счетах 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Ключевым понятием, необходимым для понимания сути отложенных налоговых активов и обязательств, является понятие *временной разницы*. Временные разницы возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания не совпадает (п. 6 Инструкции № 113). То есть временные разницы возникают в тех ситуациях, когда какие-либо доходы (расходы) участвуют при определении прибыли и для целей бухгалтерского, и для целей налогового учета, но при этом признаются для целей бухгалтерского учета в одном периоде, а для целей налогового учета – в другом. Временные разницы подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению учетной при-

были (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

В Инструкции № 113 также приведены определения *постоянных разниц* и *постоянных налоговых активов и обязательств*. Сразу следует отметить, что к отложенным налоговым активам и обязательствам эти понятия никакого отношения не имеют. Постоянные разницы возникают в связи с несопадением признания доходов или расходов либо их оценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения (п. 3 Инструкции № 113). Другими словами, постоянные разницы возникают тогда, когда какие-либо доходы или расходы, отражаемые в бухгалтерском учете, в принципе не участвуют при определении налогооблагаемой прибыли, либо наоборот, доходы и расходы, признаваемые таковыми для целей налогообложения, не отражаются как доходы или расходы в бухгалтерском учете.

Далее проведем сравнительную характеристику рассмотренных выше понятий, изложенных в Инструкции от 31.10.2011 № 113, в сравнении с их определениями, изложенными в (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Таблица 1 – Сравнение определений (IAS) 12 и Инструкции № 113

Термин	(IAS) 12	Инструкция №113
Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	сумма налога на прибыль к уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц	обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц
Отложенный налоговый актив (ОНА)	сумма налога на прибыль к возмещению в будущих периодах в отношении вычитаемых временных разниц	актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.
Временные разницы (ВР)	разница между налоговой базой актива или обязательства и балансовой стоимостью этого актива или обязательства, отраженной в финансовой отчетности	суммы доходов и расходов, формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах либо формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах

Вычитаемые временные разницы (ВВР)	ВР, приводящие к вычетам из (уменьшению) налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается (реализуется)	разницы, приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли - в одном или нескольких будущих отчетных периодах
Налогооблагаемые временные разницы (НВР)	ВР, приводящие к налогооблагаемым суммам (увеличению налогооблагаемой прибыли) в будущих периодах, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается (реализуется)	разницы, которые приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах
Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда:		
(IAS) 12		Инструкция №113
балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, а балансовая стоимость обязательства больше налоговой базы		расходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах
		доходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде
Налогооблагаемые временные разницы возникают в случаях, когда		
(IAS) 12		Инструкция №113
балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, а балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой базы		расходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде
		доходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах.
(IAS) 12 использует балансовый подход к определению временных разниц, а Инструкция №113 – подход отчета о прибылях и убытках		

На сегодняшний день сделано не мало усилий со стороны нашего государства по сближению национальных стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами, а поскольку такие понятия как «отложенные налоговые активы» и «отложенные налоговые обязательства» для нас еще достаточно не устоявшиеся в практике и не до конца осмысленные у многих специалистов в области бухгалтерского и налогового учета, возникают проблемы требующие решения.

Так, начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь Т.Н. Рыбак в своей статье «Опыт применения МСФО в государствах-участниках», достаточно достоверно выделила те проблемы, с которыми в процессе внедрения и применения МСФО государства – участники СНГ столкнулись и решение которых позволит реализовать в полной мере преимущества применения МСФО, а именно:

«отсутствие или низкий уровень развития инфраструктуры применения МСФО (недостаточный уровень навыков, знаний в области МСФО; отсутствие

широкого круга пользователей отчетности, на которые ориентированы МСФО; отсутствие или слабость контроля за качеством отчетности, составляемой в соответствии с МСФО; отсутствие или недостаточность методических материалов по применению МСФО, в том числе на национальном языке, а также с учетом отраслевых особенностей, и др.);

большие затраты на перестройку систем бухгалтерского учета у субъектов хозяйствования (переподготовку кадров, разработку и приобретение новых информационных систем, привлечение высокооплачиваемых специалистов и др.);

сложность применения МСФО субъектами среднего и малого предпринимательства (требования МСФО больше ориентированы на крупный бизнес);

сложность определения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств;

недостаточность участия профессиональных общественных организаций бухгалтеров и аудиторов в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, развитии бухгалтерской профессии» [6, с.5].

Существующие проблемы на пути конвергенции национальных систем бухгалтерского учета с международными стандартами в разрезе учета отложенных налоговых активов и обязательств, обусловили необходимость конкретных действий по их устранению. Так на сегодняшний день уже разработана новая редакция Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З, которая вступит в силу с 1 января 2014 г. и в еще более значительной степени приблизит Национальные стандарты Республики Беларусь к Международным стандартам бухгалтерской отчетности.

Многими отечественными и зарубежными специалистами был предложен ряд путей решения проблем конвергенции национального бухгалтерского учета с международными стандартами, в том числе и в разрезе учета отложенных налоговых активов и обязательств.

На наш взгляд наиболее эффективным путем решения проблем конвергенции является именно развитие инфраструктуры применения МСФО (уровень навыков, знаний в области МСФО; наличие широкого круга пользователей отчетности, на которые ориентированы МСФО; методические материалы по применению МСФО, в том числе на национальном языке, а также с учетом отраслевых особенностей, и др.), поскольку развитие широкомасштабной системы обучения и наличие методических материалов будет обеспечивать значительный прогресс бухгалтерского учета и аудита в Республике Беларусь, в том числе и в осмыслении и достоверности применения на практике специалистами таких понятий, как «отложенный налоговый актив» и «отложенное налоговое обязательство».

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З/Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З/Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 113 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств»/ Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.
4. Закон Республики Беларусь от 26 октября 2012 г. № 432-З «О республиканском бюджете на 2013 год» – Режим доступа: <http://pravo.by/main>

5. В. В. Ковалев и Вит. В. Ковалев. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. Учеб. пособие. – Москва: Проспект, 2013.

6. Т.Н. Рыбак, статья «Опыт применения МСФО в государствах-участниках СНГ» / Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.

7. Постановление Минфина Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» / Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.

О.П. Моисеева, канд. экон. наук, доцент
БГЭУ (Минск)

ФОРМИРОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПУТИ КОНВЕРГЕНЦИИ С МСФО

В статье рассмотрено определение консолидированной финансовой отчетности, определены отличительные особенности методических подходов к порядку формирования и представления консолидированной финансовой отчетности в национальных стандартах бухгалтерского учета (НСБУ) по сравнению с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности МФСО.

In the article the definition of the consolidated financial statements, identified the distinctive features of methodological approaches to the order form and presentation of the consolidated financial statements in the National accounting standards (NAS) compared with the requirements of International Financial Reporting Standards (IFRS).

Современный период развития отечественного бухгалтерского учета и отчетности характеризуется приближением их основных методологических принципов к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) согласно Постановлению Совета Министров Республики Беларусь № 694 «О государственной программе перехода к Международным стандартам бухгалтерского учета в Республике Беларусь» от 4 мая 1998 года.

На сегодняшний день недостаточно исследованными и разработанными остаются вопросы, касающиеся консолидированной финансовой отчетности. В первую очередь необходима определенность в терминологии, методах и порядке ее формирования.

О неопределенности в терминологии свидетельствует ряд законодательных и нормативных документов.

Так, Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 255 от 26.02.2003 г. был утвержден Порядок ведения сводного (консолидированного) учета, баланса и отчетности в части деятельности финансово-промышленной группы (в ред. постановления № 626 от 17.05.2011 г.), в котором очевидно отождествление понятий сводная отчетность и консолидированная отчетность: «сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность отражает имущественное и финансовое положение финансово-промышленной группы, а также результаты ее инвестиционной деятельности» [8].

В 2004 году Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 197 утверждена Инструкция о порядке ведения консолидированного учета и отчетности в хозяйственной группе, (в ред. постановления № 206 от 30.12.2008 г.). В документе наряду с понятием консолидированной отчетности – «Консолидированная отчетность состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; пояснительной записки» – используется понятие консолидированной бухгал-