

УДК 657.22(476)

УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ РЕЗЕРВОВ, УСЛОВНЫХ АКТИВОВ И УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ СОГЛАСНО МСФО (IAS) 37

Головач О.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»

Бондаренко О.А., магистр экономических наук, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье раскрыты виды резервов, условия их признания, методики оценки величины резервов, критерии разграничения резервов и условных обязательств, методики учета и отражения в отчетности резервов, условных активов и условных обязательств согласно МСФО (IAS) 37, а также показана возможность применения положений данного стандарта в учетной практике Республики Беларусь на основе белорусского законодательства. В статье приведены подробные бухгалтерские записи по созданию, использованию, восстановлению различных оценочных резервов на основе применения синтетических счетов, предусмотренных национальным Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией о порядке его применения.

Ключевые слова: учет; резерв; обязательство; юридическое обязательство; традиционное обязательство; условное обязательство; условный актив; резерв по гарантийным обязательствам; резерв по незаконченным судебным разбирательствам; резерв по обременительным договорам; резерв на реструктуризацию.

Введение. В рыночных условиях при совершении хозяйственных операций очень часто возникает риск неопределенности, когда в настоящий момент времени невозможно определить, приведет ли определенное прошлое событие к возникновению положительных (притоку активов) или отрицательных (возникновению обязательств) последствий для организации. Когда вероятность оттока активов, содержащих экономические выгоды, высока, но юридически пока не подтверждена, в зарубежной и отечественной учетной практике необходимо создавать оценочные резервы под возможные обязательства. В МСФО порядок признания, оценки и отражения в отчетности таких оценочных резервов или резервов-обязательств изложен в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». В Республике Беларусь также предусмотрена возможность создания такого рода резервов в учете согласно Постановлению Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20 и Постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 [1, 4]. Отечественная практика создания и отражения резервов-обязательств и данная практика в соответствии с МСФО достаточно гармонизированы, однако в хозяйственной деятельности возникают вопросы по методикам оценки и отражения в учете оценочных обязательств в связи с недостаточным практическим опытом. Кроме того в законодательстве Республики Беларусь и в специальной экономической литературе не приводятся подробные бухгалтерские записи, с помощью которых должно быть отражено создание, использование, восстановление оценочных резервов на основе применения синтетических счетов, предусмотренных белорусскими Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией о порядке его применения. В связи с чем, считаем научно и практически целесообразным остановиться на основных аспектах признания, видовой классификации, методиках отражения резервов в соответствии с МСФО (IAS) 37 и его применения в белорусской учетной практике.

Основная часть. В первую очередь следует отметить, что в МСФО применяются несколько видов резервов, их условно можно разделить на три группы:

1) Резервы переоценки, которые формируются в результате переоценки долгосрочных активов согласно МСФО (IAS) 16, 36, 38, 40 и др., переоценки финансовых активов (финансовых инструментов) в соответствии с МСФО (IAS) 32, МСФО (IFRS) 7, 9 и др. Они являются частью собственного капитала организации и формируют в нем одну из существенных слагаемых.

2) Текущие резервы, которые формируются в соответствии с требованиями ряда МСФО (например, МСФО (IAS) 2) или наработанной мировой практикой применения МСФО. Примером текущих резервов выступают резервы под снижение стоимости запасов, резервы по сомнительной

дебиторской задолженности. Основная цель данных резервов состоит в корректировке стоимости активов с целью отражения их достоверной величины, соответствующей рыночной оценке, в финансовой отчетности.

3) Оценочные резервы или резервы-обязательства, которые представляют собой специфическую группу оценочных обязательств и создаются с целью резервирования средств для погашения определенных обязательств организации в будущем. И именно порядок признания, оценки и отражения таких резервов-обязательств регламентирует МСФО (IAS) 37, рассмотрению которого и посвящена данная статья.

Согласно МСФО (IAS) 37 резерв – это оценочное обязательство, которое имеет неопределенный срок исполнения или неопределенную величину.

В Республике Беларусь стандарту МСФО (IAS) 37 дано следующее название при официальном переводе и опубликовании в 2016 г.: «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [4]. Хотя в более раннем переводе 2004 г. название было более классическим при переводе для русскоязычного мира: «Резервы, условные обязательства и условные активы» [2]. Аналогичное название оценочных резервов используется в действующем до сих пор более раннем постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005 г. № 168 «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» [3]. Таким образом, и из определения резерва и из официального в Республике Беларусь названия МСФО (IAS) 37 в категории «резерв» и «оценочное обязательство» при рассмотрении данного стандарта следует вкладывать одинаковое экономическое содержание. В связи с чем, в дальнейшем в данной статье для обозначения оценочных резервов или резервов-обязательств будем оперировать термином «резерв».

Примерами резервов, оценку и признание которых регулирует МСФО (IAS) 37, являются резерв на ликвидацию основных средств, резерв по незаконченным судебным разбирательствам, резерв по гарантийным обязательствам, резерв на оплату отпусков, резерв по реструктуризации, резерв по обременительным договорам и другие оценочные резервы.

Виды резервов, которые могут создаваться в соответствии с национальными правилами учета, прописаны в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета. Так, в комментарии к синтетическому счету 96 «Резервы предстоящих платежей» определено, что на данном счете отражаются суммы предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение), суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, резервы по затратам на реструктуризацию организации, резервы по обременительным договорам, резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, прочие резервы, установленные законодательством и учетной политикой организации [1]. Как следует из положений вышеназванной Инструкции, на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» могут создаваться все резервы, затрагиваемые в МСФО (IAS) 37.

Также следует отметить, что к обязательствам в первую очередь относится кредиторская задолженность. В целом обязательство – это существующая обязанность организации, возникшая в результате произошедших в прошлом событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды. Следовательно, формирование резервов всегда обусловлено имевшими место в прошлом событиями. Однако, кредиторская задолженность, в отличие от резервов, представляет собой обязательство с определенным сроком исполнения и определенной величины. Резервы и кредиторская задолженность в отчете о финансовом положении всегда представляются отдельными статьями.

Все обязательства подразделяются на юридические обязательства и обязательства, обусловленные сложившейся практикой (конклюдентные или традиционные обязательства).

Юридическое обязательство определяется как обязательство, проистекающее из: договора (из прямо определенных или подразумеваемых его условий); законодательства или иного действия правовых норм. Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное или традиционное обязательство) – обязательство, возникающее в результате действий организации в случаях, когда:

– посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления организация продемонстрировала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и

– в результате организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности.

Пример: Политика организации в области экологической безопасности предусматривает возмещение затрат по ликвидации экологического ущерба, нанесенного в результате деятельности организации, без возбуждения судебного процесса. Это пример традиционного обязательства.

Резерв должен признаваться в случаях, когда выполняются одновременно три следующих условия:

1) У предприятия есть существующее обязательство (юридическое или конклюдентное), возникшее в результате какого-либо прошлого события. В большинстве случаев в практике хозяйственной деятельности можно установить, приведет ли прошлое событие к возникновению существующего обязательства или нет. В редких случаях, например, в судебном разбирательстве, у организации могут возникнуть трудности с определением того, есть ли у нее существующее обязательство. В этом случае руководствуются профессиональным суждением, принимая во внимание все имеющиеся доказательства, в том числе мнение экспертов.

Помимо этого организация должна определить, действительно ли имеет место прошлое событие, т.к. в качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (то есть направленности деятельности предприятия в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среды. Урегулирование и того и другого ведет, вне зависимости от будущих действий предприятия, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Следовательно, резервы не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Будущие операционные расходы не являются обязательствами, их следует отражать в будущих отчетных периодах.

Пример: В соответствии с принятыми нормативными актами в области экологической безопасности, вступающими в силу с 1 января следующего за отчетным года, организация должна будет установить во втором полугодии следующего за отчетным года новое очистное оборудование. Резерв на покрытие затрат по установке нового очистного оборудования не создается, т.к. нет прошлого события. Указанные расходы следует признать в том отчетном периоде, когда они фактически будут понесены.

Пример: В организации имеется судебное разбирательство. Юристы оценивают, что организации придется заплатить по иску за причинение экологического ущерба 300 тыс. руб. Организация планирует установить новое оборудование оцененной стоимостью 800 тыс. руб. в будущем отчетном периоде с целью предотвращения нанесения вреда экологии и возможных новых исков. Резерв создается только на 300 тыс. руб., т.к. имеет место прошлое событие – причинение экологического ущерба. Планируемые затраты на покупку нового оборудования в размере 800 тыс. руб. – это будущие операционные расходы, на них резерв не создается.

Именно в связи с тем, что не выполняется данное условие, согласно МСФО не признается резерв на ремонт основных средств, который до 2013 г. мог формироваться в национальной учетной практике. Ремонт основных средств, во-первых, обусловлен будущими событиями (например, их поломкой в будущих периодах), и, во-вторых, организация может избежать данных расходов, приобретая новые основные средства взамен пришедших в негодность.

2) Высока вероятность (т.е. скорее да, чем нет), что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и

3) Возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства. Таким образом, величина, признанная в качестве резерва в финансовой отчетности, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых в будущем для урегулирования существующего обязательства по состоянию на отчетную дату. При определении данной оценки необходимо руководствоваться профессиональным суждением, прошлым опытом деятельности организации или компаний-конкурентов, рекомендациями экспертов, страховщиков и т.п.

Пример: По данным прошлых периодов затраты на гарантийное обслуживание проданных товаров составляют 3% от себестоимости реализованной продукции. В отчетном периоде себестоимость реализованной продукции составила 800 тыс. руб. Сумма резерва по гарантийным обязательствам составит 24 тыс. руб. (800 тыс. руб. x 3%). Согласно Инструкции о порядке

применения типового плана счетов бухгалтерского учета создание резерва по гарантийным обязательствам должно быть отражено следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства» (в аналитическом учете – по каждому виду продукции, подлежащей гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию)

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию») – на сумму 24 тыс. руб.

Когда имеется неопределенность в определении суммы, которая должна быть признана как резерв, используются различные методы в зависимости от обстоятельств, например, статистический метод оценки «математическое ожидание». В результате его применения резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы 60 или 90 процентов. Там, где имеется непрерывный интервал возможных гипотез и все точки этого пространства одинаково вероятны, берется среднее значение заданного пространства.

Пример: Организация продает оборудование с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Согласно оценкам специалистов организации, если во всем проданном оборудовании будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 30 тыс. руб. Если во всем проданном оборудовании будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 80 тыс. руб. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз организации свидетельствуют о том, что в предстоящем году 75% проданного оборудования не будут иметь дефектов, 20% – будут иметь небольшие дефекты, 5% – будут иметь значительные дефекты. Ожидаемая величина затрат на ремонт составит 10 тыс. руб. ($0 \text{ тыс. руб.} \times 75\% + 30 \text{ тыс. руб.} \times 20\% + 80 \text{ тыс. руб.} \times 5\%$). На данную сумму создается резерв по гарантийным обязательствам аналогичной бухгалтерской записью, как указано в предыдущем примере.

При оценке суммы резерва следует принимать во внимание существующие риски и неопределенность. Риск предопределяет вероятность различных вариантов развития событий. Корректировка с учетом риска может увеличить сумму резерва. В этом случае необходимо руководствоваться такими качественными характеристиками информации в финансовой отчетности, как осмотрительность и правдивость, для того, чтобы не занизить сумму резерва или, наоборот, не сформировать неоправданно большие резервы.

Кроме рассмотренных понятий, МСФО (IAS) 37 оперирует такими категориями, как **условные обязательства** и **условные активы**. Под **условным обязательством** понимается:

1) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем организации; или

2) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, т.к. не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, или величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив – это возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем организации. Условные активы обычно возникают из внеплановых и других неожиданных событий, которые создают возможность притока экономических выгод в организацию. Примером может служить выставленный предприятием в судебном порядке иск, если результат процесса представляется неопределенным.

Условные активы и условные обязательства не признаются в финансовой отчетности, т.к. это может привести к признанию соответственно дохода, который может быть никогда и не будет получен, и расхода, который организация может быть никогда и не понесет. Они раскрываются в примечаниях к отчетности с целью создания более достоверной картины о платежеспособности организации и возможной величине оттока активов в будущем.

МСФО (IAS) 37 устанавливает различия между:

1) резервами, которые признаются в качестве обязательства (при допущении возможности получения надежной расчетной оценки), потому что они представляют собой существующие

обязательства и представляется вероятным, что для урегулирования обязательств потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; и

2) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой:

– возможные обязательства, поскольку наличие у организации существующего обязательства, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения; или

– существующие обязательства, которые не удовлетворяют критериям признания, потому что либо не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, либо невозможно привести достаточно надежную расчетную оценку величины обязательства.

Положения МСФО (IAS) 37 и мировой опыт его применения выработали критерии разграничения резервов и условных обязательств, которые представлены в таблице 1. На пересечении соответствующих условий по строкам и столбцам указано, что должна отразить организация в финансовой отчетности.

Таблица 1. – Критерии разграничения резервов и условных обязательств

Величина обязательства	Вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды	> 50%	< 50%
		в отчетности отражается резерв	в отчетности отражается условное обязательство
может быть оценена с достаточной степенью надежности			
не может быть оценена с достаточной степенью надежности		в отчетности отражается условное обязательство	в отчетности ничего не отражается

Следующий пример иллюстрирует применение положений таблицы 1.

Пример: В организации имеется судебное разбирательство. Юристы оценивают возможную величину обязательства по иску в размере 200 тыс. руб., при этом считают, что:

1) вероятность проигрыша судебного разбирательства и, соответственно, выплаты по иску составляет 70%. В этом случае организация должна создать резерв по незаконченным судебным разбирательствам нижеприведенной бухгалтерской записью, применяя следующие синтетические счета, предусмотренные Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией о порядке его применения:

Д-т сч. 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по незаконченным судебным разбирательствам») – на сумму 200 тыс. руб.

2) вероятность проигрыша судебного разбирательства и, соответственно, выплаты по иску составляет 30%. В этом случае организация должна раскрыть в примечаниях к отчетности условное обязательство в сумме 200 тыс. руб.

Условные обязательства необходимо постоянно анализировать на предмет определения вероятности уплаты. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, требуется выбытие будущих экономических выгод, резерв признается в финансовой отчетности того периода, в котором уплата стала вероятной.

Пример: Организации предъявлен иск в размере 250 тыс. руб. В предыдущем отчетном году юристы оценили, что вероятность уплаты по иску составляет 30%, и в отчетности за предыдущий год было отражено условное обязательство в размере 250 тыс. руб. В отчетном году в связи с появлением новых обстоятельств юристы предполагают, что вероятность оплаты по иску повысилась до 75%. Следовательно, в отчетном году условное обязательство реклассифицируется в резерв по незаконченным судебным разбирательствам в размере 250 тыс. руб. и его необходимо отразить бухгалтерской записью, аналогичной той, которая приведена в предыдущем примере.

Аналогично, постоянно пересматривается оценка условных активов. Если приток экономических выгод становится практически бесспорным, данный актив и соответствующий

доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение.

Резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Если более не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, резерв должен быть восстановлен.

Пример: В организации был сформирован резерв по гарантийным обязательствам, неиспользованная сумма которого составляет 300 тыс. руб. По окончании срока гарантийного обслуживания реализованной продукции неиспользованный резерв компенсируется реверсивной записью. С использованием белорусских синтетических счетов должна быть составлена следующая бухгалтерская запись:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию»)

К-т сч. 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – на сумму 300 тыс. руб.

Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан. Рассматриваемый стандарт не допускает нецелевое использование резерва.

Пример: В организации имеется резерв по выводу основных средств из эксплуатации в размере 600 тыс. руб., в котором больше нет необходимости. Руководство решило провести реструктуризацию предприятия, затраты на реструктуризацию оценены в 800 тыс. руб. Резерв на ликвидацию основных средств должен быть восстановлен, что с применением белорусских синтетических счетов должно быть отражено следующей реверсивной записью:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации»)

К-т сч. 91.1 «Прочие доходы» – на сумму 600 тыс. руб.

Создание резерва по реструктуризации предприятия согласно синтетическим счетам, предусмотренным действующим в Республике Беларусь Типовым планом счетов бухгалтерского учета, следует отразить следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные затраты»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по затратам на реструктуризацию организации») – на сумму 800 тыс. руб.

Существенным является тот момент, что резервы, создаваемые на срок более года, должны дисконтироваться. В случаях, когда влияние фактора времени на стоимость денег существенно, величина резерва должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на урегулирование обязательства. Ставка дисконтирования должна быть ставкой до учета налогообложения и должна отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. В результате применения дисконтирования балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве затрат по займам согласно МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Пример: Организация оценила величину резерва по выводу основных средств из эксплуатации, который понадобится через 10 лет для ликвидации объекта основных средств, в размере 155,3 тыс. руб. Ставка дисконтирования равна 12%.

Дисконтированная величина резерва на ликвидацию основных средств (т.е. в текущих ценах на момент создания резерва) составит:

$$\frac{155,3}{(1 + 0,12)^{10}} = 50 \text{тыс.руб.}$$

Именно на такую сумму первоначально на момент признания объекта основных средств должен быть создан резерв по его выводу из эксплуатации следующей бухгалтерской записью на основе применения белорусских синтетических счетов:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации») – на сумму 50 тыс. руб.

В конце 1-го года эксплуатации величина резерва увеличивается на сумму затрат по займам за 1-ый год на сумму 6 тыс. руб. (50 тыс. руб. x 0,12) и составит 56 тыс. руб. (50 тыс. руб. +

6 тыс. руб.). Начисление затрат по займам и увеличение резерва по выводу основных средств из эксплуатации в соответствии с синтетическими счетами, предусмотренными Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, следует отразить следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы» (если объект основных средств еще не введен в эксплуатацию) или сч. 91.4 «Прочие расходы» (если объект основных средств введен в эксплуатацию)

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации») – на сумму 6 тыс. руб.

В конце 2-го года эксплуатации величина резерва увеличивается на сумму затрат по займам за 2-ой год на сумму 6,72 тыс. руб. (56 тыс. руб. x 0,12) и составит 62,72 тыс. руб. (56 тыс. руб. + 6,72 тыс. руб.). Доначисление резерва отражается аналогичной записью. По такой же методике происходит доначисление резерва во все последующие годы эксплуатации, и к концу 10-го года эксплуатации основного средства резерв достигнет требуемой величины 155,3 тыс. руб.

Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут.

При расчете величины резерва МСФО (IAS) 37 рекомендует учитывать предполагаемое снижение затрат на основе имеющегося опыта, однако разработка новых технологий должна быть подтверждена объективными доказательствами.

При оценке существующего обязательства принимается во внимание влияние возможного введения нового законодательства только при условии, что принятие такого законодательства является практически бесспорным.

Доходы от ожидаемого выбытия активов не должны учитываться при оценке резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к признанию резерва. Доходы от предполагаемого выбытия активов учитывается на основании положений МСФО, рассматривающих учет соответствующих активов.

Если ожидается, что затраты, или их часть, требуемые для урегулирования резерва, будут возмещены другой стороной (например, в соответствии с договорами страхования, положений договора, гарантирующих возмещение ущерба, или гарантийных обязательств поставщиков), возмещение должно признаваться тогда и только тогда, когда практически бесспорно, что возмещение будет получено, если предприятие погасит свое обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего резерва. В отчете о прибылях и убытках (о совокупном доходе) расходы, связанные с признанием резерва, могут быть представлены за вычетом суммы призванного возмещения.

Пример: В организации сформирован резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в размере 300 тыс. руб. Часть ремонтов по гарантии возникает в связи с внутренним дефектом материалов, поступивших от поставщика. Поставщик согласился выплатить возмещение в размере 50 тыс. руб. В отчете о финансовом положении будет отражен резерв в размере 300 тыс. руб. и дебиторская задолженность поставщика в сумме 50 тыс. руб. С использованием синтетических счетов, предусмотренных Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, указанные операции следует отразить в учете следующими бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 20 «Основное производство», сч. 23 «Вспомогательные производства»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию») – на сумму 300 тыс. руб.

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» – на сумму 50 тыс. руб.

В отчете о прибылях и убытках (о совокупном доходе) затраты по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, таким образом, будут представлены в оценке нетто в сумме 250 тыс. руб. (300 тыс. руб. – 50 тыс. руб.).

МСФО (IAS) 37 запрещает создавать резервы на покрытие будущих операционных убытков, т.к. они не отвечают определению обязательства и критериям признания резервов. Ожидание будущих операционных убытков может указывать на то, что определенные активы могли обесцениться. Обесценение таких активов отражается в соответствии с МСФО (IAS) 36.

В рассматриваемом стандарте выделены отдельные разделы, посвященные учету и отражению в финансовой отчетности таких резервов, как резерв по обременительным договорам и резерв на реструктуризацию.

Обременительный договор – договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды. Другими словами, это заранее убыточный договор, от исполнения которого невозможно отказаться.

Если организация отвечает по договору, который является для нее обременительным, существующее обязательство по такому договору должно быть признано в качестве резерва и соответствующим образом оценено.

Пример: Организация заключила договор на поставку продукции по государственному заказу. Выручка по договору составляет 500 тыс. руб., однако условиями договора предусмотрена отсрочка оплаты на два года. Себестоимость отгруженной продукции составляет 400 тыс. руб. Организация использует ставку дисконтирования для будущих поступлений или выплат в размере 15%.

Согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в случае отсрочки поступления денежных средств выручка признается в дисконтированной величине.

Дисконтированная сумма выручки составит:

$$\frac{500}{(1 + 0,15)^2} = 378 \text{ тыс. руб.}$$

Чистый убыток от исполнения данного договора составит 22 тыс. руб. (378 тыс. руб. – 400 тыс. руб.).

На дату заключения договора необходимо создать резерв по обременительному договору. Его создание с применением синтетических счетов, предусмотренных Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, следует отразить следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по обременительным договорам») – на сумму 22 тыс. руб.

На дату отгрузки продукции по договору должны быть составлены с использованием синтетических счетов, предусмотренных белорусским Типовым планом счетов бухгалтерского учета, следующие бухгалтерские записи:

– отражается выручка:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков»)

К-т счета 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» – на сумму 378 тыс. руб.

(в течение последующих двух лет сумма дебиторской задолженности должна быть доведена до 500 тыс. руб. путем начисления процентных доходов);

– списывается себестоимость реализованной продукции:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по обременительным договорам») – на сумму 22 тыс. руб.

Д-т сч. 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» – на сумму 378 тыс. руб.

К-т сч. 43 «Готовая продукция» – на сумму 400 тыс. руб.

Неизбежные затраты по договору отражают минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора. Исходя из этого, на рисунке 1 представлена схема оценки величины резерва по обременительному договору.

Пример: Организация заключила договор аренды на 3 года, ежегодный арендный платеж составляет 50 тыс. руб. По истечении 2-х лет и уплаты 2-х платежей организация решила расторгнуть договор. В соответствии с условиями договора при досрочном его расторжении организация должна выплатить компенсацию в размере 20 тыс. руб.

Сумма затрат на исполнение договора равна 50 тыс. руб., величина компенсаций в связи с неисполнением договора – 20 тыс. руб. Следовательно, резерв по обременительному договору

создается в сумме 20 тыс. руб. бухгалтерской записью, аналогичной приведенной в предыдущем примере:

Д-т сч. 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по обременительным договорам») – на сумму 20 тыс. руб.

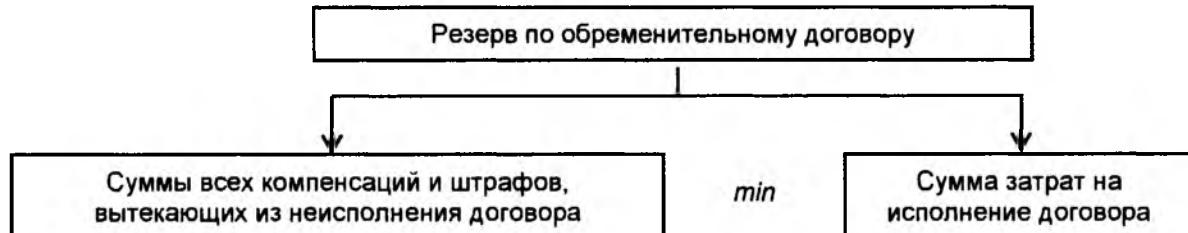


Рисунок 1 – Оценка величины резерва по обременительному договору

Резерв на реструктуризацию создается тогда, когда организация планирует существенно изменить масштаб или способ деятельности. Согласно МСФО (IAS) 37 реструктуризация – программа, планируемая и контролируемая руководством и существенно меняющая:

- масштабы деятельности, осуществляющей организацией; либо
- методы ведения этой деятельности.

Примерами событий, которые могут попадать под определение реструктуризации, являются:

- продажа или прекращение какого-либо вида деятельности;
- закрытие подразделений в какой-либо стране или регионе или перенос хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- изменения в структуре управления, например отказ от одного из уровней управления; и
- коренная реорганизация, оказывающая существенное влияние на характер и направленность деятельности предприятия.

Резерв на реструктуризацию создается в момент объявления организацией плана реструктуризации. Он признается только тогда, когда соблюдены общие критерии признания резервов, рассмотренные выше, а также дополнительные критерии признания резерва на реструктуризацию. Дополнительными критериями признания резерва на реструктуризацию выступают следующие:

1) организация имеет подробный официальный план реструктуризации, в котором определены, по крайней мере:

- затрагиваемая процессом деятельность или ее часть;
- основные реструктурируемые единицы по территориальному признаку;
- локализация, должностные обязанности и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;
- затраты, которые будут понесены; а также
- сроки реализации плана; и

2) на дату составления отчетности организация преступила к реструктуризации или объявила о ней тем, кого она затрагивает, создав тем самым обоснованное ожидание того, что организация проведет реструктуризацию.

Свидетельством того, что предприятие приступило к реализации плана реструктуризации, может стать, например, начало демонтажа оборудования, или продажа активов, или публичное объявление основных положений плана.

Резерв на реструктуризацию должен включать только прямые затраты, возникающие в связи с реструктуризацией, то есть те из них, которые одновременно:

- вызваны непосредственно реструктуризацией; и
- не связаны с продолжающейся деятельностью предприятия.

Резерв на реструктуризацию не включает затраты на переподготовку или перемещение остающихся работников, маркетинг или инвестиции в новые системы и сбытовые сети. Эти затраты относятся к ведению предприятием деятельности в будущем и не являются

обязательствами по реструктуризации на конец отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

Пример: Организация, владеющая несколькими производственными предприятиями, решила закрыть единственное из них, занимающееся производством детской одежды. Прямые затраты, связанные с закрытием предприятия (на демонтаж и снос основных средств, на выплату компенсацийувольняемым работникам и т.д.), определены в размере 2000 тыс. руб. Руководство организации объявило увольняемым работникам и местным органам власти о закрытии предприятия. Организация должна создать резерв на реструктуризацию. В соответствии с синтетическими счетами, предусмотренными Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь, создание данного резерва должно быть отражено следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности» (в части затрат на выплату компенсацийувольняемым работникам и других аналогичных расходов), сч. 91.4 «Прочие расходы» (в части затрат на демонтаж и снос основных средств и других аналогичных инвестиционных расходов)

К-т сч. 96 «Резервы предстоящих платежей» (субсчет «Резервы по затратам на реструктуризацию организации») – на сумму 2000 тыс. руб.

Информация об оценочных резервах должна раскрываться в бухгалтерской отчетности. МСФО (IAS) 37 определяет, что для каждого вида резервов организация должна раскрывать следующую информацию: балансовую стоимость на начало и конец отчетного периода; дополнительные оценочные обязательства, признанные в течение периода, включая увеличение существующих оценочных обязательств; суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет оценочного обязательства) в течение периода; неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; приращение дисконтированной суммы за отчетный период в связи с течением времени и влияние изменений ставки дисконтирования; краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод; описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов; величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

Заключение. Таким образом, отечественная методика учета резервов, условных активов и условных обязательств в целом гармонизирована с положениями МСФО (IAS) 37, однако в теории и на практике существуют проблемные вопросы, вызванные с непроработанностью и редкостью создания отдельных видов резервов (например, резервов по незаконченным судебным разбирательствам, резервов по обременительным договорам и др.). Соответственно, в отечественной экономической литературе и законодательстве не освещены конкретные методики оценки достоверной величины резервов, а также методики отражения создания, использования и восстановления определенных оценочных резервов в национальной системе счетов бухгалтерского учета. В отечественном законодательстве не прописана точно возможность дисконтирования долгосрочных резервов с последующим равномерным увеличением суммы резервов и одновременным признанием затрат по займам. Практика создания некоторых видов оценочных резервов согласно МСФО (IAS) 37 и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета не согласована с налоговым законодательством, что приводит к нежеланию создания оценочных резервов практикующими бухгалтерами. В связи с чем, требуется дальнейшая гармонизация национальной системы учета оценочных резервов или оценочных обязательств с положениями МСФО, детальная проработка методик оценки и учета резервов в законодательстве страны в области бухгалтерского учета, а также взаимоувязка бухгалтерского и налогового законодательства по данному вопросу.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признания утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50: в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 г. № 74 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

2. Об утверждении национального стандарта финансовой отчетности 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (НСФО 37) для банковской системы: постановление Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 30.06.2004 г. № 209: в редакции постановления Совета директоров Национального банка Республики Беларусь от 21.03.2008 г. № 78 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
3. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005 г. № 168 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
4. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20: в редакции постановления Совета министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 30.08.2018 г. № 628/11 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
5. http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards. – Дата доступа: 15.01.2019.
6. <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias37.pdf>. – Дата доступа: 15.01.2019.
7. https://uchet.kz/standarts/msfo/msfo_learning/um_ias37.pdf. – Дата доступа: 15.01.2019.

ACCOUNTING AND PRESENTATION IN THE FINANCIAL STATEMENTS OF PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS IN THE ACCOUNTING PRACTICE OF THE REPUBLIC OF BELARUS IN ACCORDANCE WITH IAS 37

Golovach O.V., PhD, Assistant professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry of the Belarusian State Economic University

Bondarenko O.A., Master of economic sciences, assistant of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry of the Belarusian State Economic University

***Summary.** The article discloses types of provisions, conditions for their recognition, methods for estimating the amount of provisions, criteria for distinguishing provisions and contingent liabilities, accounting and reporting methods for provisions, contingent assets and contingent liabilities in accordance with IAS 37, and also shows the possibility of applying the statements of this standard in the accounting practice of the Republic of Belarus on the basis of Belarusian legislation. The article provides detailed accounting records for the creation, use, and liquidation of various estimated reserves (provisions) based on the use of synthetic accounts provided for by the national Model Plan of Accounts and the Instruction on its application.*

Key words: accounting; provision; liability; legal obligation; constructive obligation; contingent liability; conditional asset; provision for warranty obligations; reserve for unfinished litigation; provision for onerous contracts; reserve for restructuring.

УДК 377.354 (476)

АНАЛИЗ СОЦИАЛЬНОЙ ПОЛИТИКИ В СИСТЕМЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СТАНОВЛЕНИЯ РАБОТНИКОВ

Бондарь Н.Н., канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассматриваются проблемы профессионально-технического образования в Республике Беларусь и перспективы его совершенствования на основе оптимизации средств, предназначенных на реализацию социальной политики.

Ключевые слова: социальная политика, профессиональное обучение, дуальное образование, переподготовка профессиональных кадров.

Введение. Современное общество характеризуется усилением значимости человека и возрастанием его роли в экономике. Важнейшими условиями гармоничного человеческого развития является повышение уровня и качества жизни, создание и поддержание благоприятного социального климата на основе реализации основных принципов социальной политики - социальной справедливости, социальной солидарности и социальной ответственности. Это открывает новые перспективы для роста производительности труда и является решающим фактором экономического прогресса, а анализ действенности социальной политики позволяет определить ее приоритеты в контексте человеческого развития.

Основная часть. Все финансовые ресурсы общества, используемые для реализации социальной политики, делятся на государственные и муниципальные финансы (государственный и местные бюджеты, бюджеты государственных внебюджетных социальных фондов) и негосударственные (частные) ресурсы.

В современных условиях преобладающую их долю составляют государственные средства, что обусловлено изменением роли, основных функций и задач государства в современном обществе. Во-первых, рост общественного благосостояния ведет к увеличению объема расходов