

Н. А. Каминская

Учреждение образования «Барановичский государственный университет», Министерство образования Республики Беларусь, ул. Войкова, 21, 225404 Барановичи, Республика Беларусь, +375 (33) 668 18 04, natali.kaminskaya.97@mail.ru

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОРЯДКА ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ НА ОСНОВЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассматриваются актуальные вопросы формирования показателей отчета о прибылях и убытках на основе Международных стандартов финансовой отчетности (далее — МСФО). Проведен сравнительный анализ положений МСФО и Национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь (НСБУиО). Обосновывается вывод о необходимости дальнейшего сближения нормативных правовых актов Республики Беларусь с МСФО.

Ключевые слова: показатели отчета о прибылях и убытках; выручка; прибыль; налог на прибыль; отложенные активы и обязательства; МСФО.

Табл. 2. Библиогр.: 10 назв.

N. A. Kaminskaya

Baranovichi State University, Ministry of Education of the Republic of Belarus, 21 Voykova str., 225404 Baranovichi, the Republic of Belarus, +375 (33) 668 18 04, natali.kaminskaya.97@mail.ru

IMPROVEMENT OF THE PROCEDURE FOR FORMING INDICATORS OF THE INCOME STATEMENT ON THE BASIS OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The current issues of the formation of income statement indicators on the basis of International Financial Reporting Standards are discussed in the article. A comparative analysis of the provisions of the International Financial Reporting Standards and the National Accounting and Reporting Standards of the Republic of Belarus was made. necessity of a further harmonization of the regulatory legal acts of the Republic of Belarus with the International Financial Reporting Standards is substantiated.

Key words: income statement indicators; revenue; profit; income tax; deferred assets and liabilities; international financial reporting standards.

Table. 2. Ref.: 10 titles.

Введение. Одним из элементов международной привлекательности как отдельной организации, так и в целом экономики страны является использование МСФО.

Основной тенденцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь является формирование единой методологии, объединяющей в себе принципы бухгалтерского учета, методы формирования и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности и приближение их к требованиям МСФО.

Одной из основных форм бухгалтерской отчетности, которая характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты, является отчет о прибылях и убытках [1].

Методология и методы исследования. Целью исследования является выработка направлений совершенствования порядка формирования показателей отчета о прибылях и убытках на основе рекомендаций МСФО.

Автор опирался на изучение действующих национальных нормативных правовых актов, официальных текстов МСФО, использовались общенаучные методы исследования, а также специальные методы бухгалтерского учета (отчетность).

Результаты исследования и их обсуждения. Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (МСФО (IAS) 1), отчет о прибылях и убытках отражает доход компании и затраты, которые она произвела для его получения за отчетный период [2].

Сравнительный анализ структуры формирования отчета о прибылях и убытках в соответствии с НСБУиО «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» № 104 (НСБУиО № 104) и МСФО (IAS) 1 нами проведен и отражен на рисунке 1.

НСБУиО № 104	МСФО (IAS) 1
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.	Прибыль или убыток.
Валовая прибыль.	Итого прочих совокупный доход.
Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг.	Совокупный доход за период как суммарная величина прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.
Прибыль (убыток) от текущей деятельности.	Прибыль или убыток за период, относимые: к неконтролирующим долям участия, к собственникам материнской организации.
Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности.	Совокупный доход за период, относимый: к неконтролирующим долям участия, к собственникам материнской организации.
Прибыль (убыток) до налогообложения.	Выручка.
Налог на прибыль.	Результаты операционной деятельности.
Чистая прибыль (убыток).	Финансовые расходы.
Совокупная прибыль (убыток)	Доля организации в прибыли (убытке) ассоциированных организаций и совместных предприятий, учитываемых с использованием метода долевого участия.
	Расходы по налогу.
	Единая сумма, отражающая итоговую величину прекращенных видов деятельности

Рисунок 1. — Сравнительная характеристика показателей отчета о прибылях и убытках согласно НСБУиО № 104 и МСФО (IAS) 1

Примечание. Источник: собственная разработка на основании источников [1—2].

Проведенный нами анализ показателей отчета о прибылях и убытках согласно национальным подходам и в соответствии с МСФО позволил автору сделать следующие выводы.

Составленная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь бухгалтерская отчетность, по нашему мнению, недостаточно полно представляет информацию для целей и принятия пользователями на ее основе управленческих решений.

Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-3 определено, что «доходы — увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации», а «расходы — уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации» [3].

В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 (Инструкция № 102) все доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на доходы и расходы по текущей деятельности; доходы и расходы по инвестиционной деятельности; доходы и расходы по финансовой деятельности [4].

Данные отчета о финансовых результатах используются при расчете ряда финансовых коэффициентов, характеризующих деловую активность и доходность организации. Показатели отчета о финансовых результатах заполняются на основании аналитических данных к счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [5].

Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной выручки от реализации продукции (работ, услуг). Данный показатель представляет большой интерес, так как выручка является важнейшим показателем финансовой деятельности предприятия.

Согласно Инструкции № 102 выручка от реализации представляет собой денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные или подлежащие получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам в соответствии с договором [4].

Существует два основных метода признания выручки: кассовый (cash basis of accounting) и метод начисления (accrual accounting).

В МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (Revenue from Contracts with Customers) (МСФО (IFRS) 15) отражается единый подход к признанию выручки и предусматриваются следующие этапы признания выручки: идентификация договора с покупателем (клиентом); идентификация обязательства, подлежащего исполнению в рамках договора; определение цены операции (вознаграждения, оговоренного в контракте); распределение цены операции на обязательства, подлежащие исполнению; признание выручки в момент исполнения (или по мере исполнения) обязательств, подлежащих исполнению (отражение выручки в бухгалтерских книгах) [6, с. 23]. Концепция применения МСФО (IFRS) 15 нами обобщена и представлена на рисунке 2.

Назначение
Устанавливает принципы, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем .
Определение
Договор — это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.
Особенности и условия признания выручки
Организация должна учитывать договор с покупателем при соблюдении всех критериев: 1) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства; 2) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы; 3) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы; 4) договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); 5) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным.
Концептуальный подход к признанию выручки
Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом. Контроль — это возможность управлять использованием и получать в значительной степени все преимущества от актива. Преимущества использования актива покупателем включают в себя потенциальные денежные потоки (приток денежных средств и уменьшение оттока денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами.

Рисунок 2. — Концепция применения МСФО (IFRS) 15

Примечание. Источник: собственная разработка на основании источников [6; 7].

Таким образом, стандарт использует «договорной» подход, т. е. признание выручки по договорам с покупателями основывается на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства. Выручка зарабатывается и признается, когда исполнено обязательство по договору (передает актив). Товары (услуги) передаются (оказываются), когда покупатель получает контроль над ними, соответственно с этим выручка признается в момент получения покупателем контроля над соответствующими активами.

Вместе с тем, согласно статье 100 Налогового кодекса Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 № 71-З, для расчета НДС определено, что «момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним» [8].

При этом днем отгрузки товаров признаются:

– «дата их отпуска покупателю (получателю или организации (индивидуальному предпринимателю), осуществляющей перевозку (экспедирование) товара, или организации связи), если продавец не осуществляет доставку (транспортировку) товаров либо не производит затрат по их доставке (транспортировке);

– дата, определяемая в соответствии с учетной политикой организации (решением индивидуального предпринимателя), но не позднее даты начала их транспортировки — в иных случаях» [8].

С практической точки зрения может показаться, что метод признания выручки по отгрузке, закрепленный Налоговым кодексом Республики Беларусь, идентичен принципу начисления, закрепленному законом «О бухгалтерском учете и отчетности». Однако при ближайшем рассмотрении и сравнении данных понятий выясняется, что это разные методы, прежде всего потому, что даты признания выручки в бухгалтерском и налоговом учетах не всегда совпадают.

Прибыли и убытки подлежат отнесению к соответствующим налоговым или отчетным периодам в порядке, установленном налоговым законодательством.

С 2012 года в Республике Беларусь была введена Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113 (далее — Инструкция № 113). Это отечественный аналог МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (далее — МСФО (IAS) 12), требующего, чтобы организации учитывали не только налог на прибыль, подлежащий уплате, но и взаимовязку показателей прибыли (убытка), отраженных в бухгалтерском и налоговом учетах, а также налоговые последствия отдельных операций в будущем [9].

В МСФО (IAS) 12 предусмотрены правила учета и общий порядок отражения в финансовой отчетности расчетов по налогу на прибыль. Этот стандарт распространяется на все национальные и иностранные налоги, базой которых является налог на прибыль [10].

Сравнительный анализ основных требований к раскрытию информации о налогах на прибыль в МСФО (IAS) 12 и Инструкции № 113 отражен в таблице 1.

Т а б л и ц а 1. — Сравнительный анализ основных требований к раскрытию информации о налогах на прибыль в МСФО (IAS) 12 и Инструкции № 113

Признак	Инструкция № 113	МСФО (IAS) 12	Комментарий
Сфера применения (действия)	Все коммерческие и некоммерческие организации (за исключением банков, иных небанковских	Все организации	Сфера применения МСФО (IAS) 12 шире, чем Инструкции № 113

	кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций)		
--	---	--	--

Продолжение таблицы 1

Цель	Определение порядка отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств	Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия: – будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия; – операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия	Различие между Инструкцией № 113 и МСФО (IAS) 12 состоит в методе расчета отложенных налоговых активов и обязательств. В основе МСФО (IAS) 12 лежит метод расчёта налоговых активов и обязательств по балансу. В Инструкции № 113 метод расчёта базируется на основе отчета о прибылях и убытках
Понятие налоговой базы активов и обязательств	Отсутствует	Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива	В связи с тем, что в Инструкции № 113 для расчета отложенных налогов балансовый метод не используется, определения налоговой базы активов и обязательств отсутствуют
Понятие временных разниц	Временные разницы — 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. Временные разницы состоят из налогооблагаемых и вычитаемых разниц. Временные разницы возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания не совпадает	Временные разницы — разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые. Налогооблагаемые разницы — разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается. Вычитаемые разницы — разницы, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства	Различия в определении временных разниц обусловлены различными способами формирования обязательств по отложенному налогу: по бухгалтерскому балансу (МСФО (IAS) 12) и по отчету о прибылях и убытках (Инструкция № 113)

		возмещается или погашается	
--	--	----------------------------	--

Продолжение таблицы 1

Понятие налогового актива и налогового обязательства	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	Отложенные налоговые обязательства — суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Отложенные налоговые активы — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении: — вычитаемых временных разниц; — перенесенных неиспользованных налоговых убытков; — перенесенных неиспользованных налоговых кредитов	В целом понятия соответствуют
Условия и момент признания отложенных налоговых обязательств	Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании которых они начислены	Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из: — деловой репутации; — первоначального признания актива или обязательства в операции, которая: не является объединением бизнесов; на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток)	В МСФО (IAS) 12 содержатся исключения в отношении признания отложенных налоговых обязательств для отдельных ситуаций. В Инструкции № 113 в указанных ситуациях отложенные налоговые обязательства не будут возникать, поскольку не возникают налогооблагаемые временные разницы
Условия и момент признания отложенных налоговых активов	Отложенный налоговый актив признается при наличии налогооблагаемых временных разниц или когда существует высокая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на вычитаемые временные разницы	Отложенный налоговый актив должен признаваться для перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той степени, в какой вероятно, что у организации будет иметься будущая налогооблагаемая прибыль, против которой они могут быть использованы	—

Окончание таблицы 1

Порядок погашения отложенных налоговых активов и обязательств	По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц уменьшаются отложенные налоговые активы или обязательства. По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц в бухгалтерском учете отражается уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы»	Аналогичная норма отсутствует, так как отложенные налоговые обязательства учитываются на основании балансового метода	Движение временных разниц как таковое не рассмотрено в МСФО (IAS) 12
---	--	---	--

Примечание. Источник: собственная разработка на основании источников [8; 9].

Заключение. В Инструкции № 113 содержатся более детальные требования к раскрытию информации о временных разницах, образовавшихся и погашенных в течение отчетного периода, в то время как МСФО (IAS) 12 основной упор делает на изменениях отложенных налоговых активов и обязательств и причинах, вызвавших соответствующие изменения.

В МСФО (IAS) 12 устанавливаются дополнительные требования к раскрытию информации в случаях, когда необходимо обоснование правомерности признания отложенных налоговых активов.

В целом порядок формирования показателей отчета о прибылях и убытках соответствует МСФО. Прибыль формируется в разрезе видов деятельности: текущей (оперативной), инвестиционной и финансовой.

Дальнейшее совершенствование содержания отчета о прибылях и убытках, по нашему мнению, должно быть направлено на приведение к полному соответствию НСБУиО № 104 с МСФО (IFRS) 15, который определяет в качестве важнейшего критерия признания выручки наличие контроля над активом.

При сближении порядка составления отчетности и формирование показателей отчета о прибылях и убытках с МСФО появились новые объекты учета и отчетности, такие как отложенные активы и обязательства, порядок которых в Республике Беларусь разработан.

Список цитируемых источников

1. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 104 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2018. — 8/33714.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 19.08.2016 г., № 657/20.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : принят Палатой представителей 26 июня 2013 г. : одобрен Советом Респ. 28 июня 2013 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17 июля 2017 г. № 52-3 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 22.07.2017. — 2/2490.
4. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 2018. — 8/33714.

5. 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 [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 дек. 2018 г. № 74 // Нац. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. — 2018. — 8/33714.

6. Чунихина, Т. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах / Т. Чунихина // МСФО. — 2015. — № 4. — С. 18—38.

7. IFRS Standard 15 “Revenue from Contracts with Customers” [Электронный ресурс] / Официальный сайт СМСФО. — Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/>. — Дата доступа: 23.09.2019.

8. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс] : 29 дек. 2009 г., № 71-3 : с изм. и доп. — Режим доступа: <http://www.pravo.by>. — Дата доступа: 23.09.2019.

9. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 113 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2012. — № 2. — 8/24595.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» : постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 19.08.2016 г., № 657/20.