

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ И НАПРАВЛЕНИЯ ГАРМОНИЗАЦИИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЙ БАЗЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Е. Л. Валюшко, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и транспорте УО БГЭУ

Резюме: В статье проведен критический обзор действующих в настоящий момент нормативно-правовых актов, регламентирующих организацию бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций Республики Беларусь, выявлены их противоречия, предложены направления совершенствования.

ISSUES AND CHALLENGES TOWARDS HARMONIZATION REGULATORY FRAMEWORK OF FORMATION OF FINANCIAL RESULTS IN THE ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

E. L. Valiushko

Summary: This article provides a critical review of currently operating regulations governing the organization of accounting of income and expenses of commercial organizations from Belarus, highlighted their contradictions, suggested areas for improvement.

Актуальность темы исследования. Современные условия переходной рыночной экономики, а также процессы реформирования национальной системы счетоводства требуют изменений функциональной направленности бухгалтерского учета. Сближение национальных стандартов учета с международными, с одной стороны – обеспечивает доступность, понятность и сопоставимость учетно-аналитической информации. С другой стороны – несогласованность действующих в настоящий момент нормативно-правовых документов с устоявшимися практическими аспектами бухгалтерского учета вызывает спорное толкование тех или иных положений относительно формирования и учета финансовых результатов на практике.

Основной материал. Вопросы отражения в бухгалтерском учете доходов и расходов организаций с 1 января 2012 года регулируются Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011г. «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (в редакции от 14.12.2012г. № 74)

Положения и определения, применяемые в данном нормативно-правовом документе, в значительной мере приближены в трактовке МСФО и подходам, применяемым в российском и украинском законодательстве.

Так, согласно данной инструкции, 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;
- иные доходы и расходы.

Согласно данного нормативно правового акта, даются следующие определения видов деятельности:

- текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности;
- инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;
- финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Можно заметить, что в новой Инструкции по учету доходов и расходов предприятия, большая часть

доходов и расходов, ранее включаемых в состав внереализационных, относится к текущей деятельности. Так, например, к доходам по текущей деятельности относят безвозмездно полученные ценности, начисленные и поступившие штрафные санкции, суммы излишков, выявленные при инвентаризации и т.д. Однако данные операции не носят регулярного характера, а лишь «эпизодически» имеют место в основной деятельности предприятия, что снижает роль сформированного показателя-прибыли от текущей деятельности – в качестве основного оценочного показателя результатов деятельности организации в отчетном периоде на «вероятностный фактор».

Также, на наш взгляд, совместное отражение различных доходов затрудняет процесс их налогообложения, усложняет налоговый учет, который неразрывно связан с бухгалтерским учетом.

При этом, согласно Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50, на счетах учета все вышеуказанные группы доходов и расходов отражаются на двух счетах:

- 90 «Доходы и расходы от текущей деятельности»;
- 91 «Прочие доходы и расходы».

Ранее, согласно Инструкций по бухгалтерскому учету № 181 «Доходы организации» и № 182 «Расходы организации», утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г., доходы и расходы предприятий классифицировались следующим образом:

- доходы и расходы от реализации продукции, работ, услуг;
- операционные доходы и расходы;
- внереализационные доходы и расходы.

На наш взгляд, выделение в отдельный элемент доходов и расходов предприятия, связанных с реализацией продукции, работ, услуг позволяет более достоверно оценить эффективность деятельности предприятия. Также следует отметить, что прибыль от реализации продукции является одним из основных оценочных показателей, широко используемых в финансовом анализе.

При этом стоит отметить, что в настоящий момент в Особенной части Налогового Кодекса Республики Беларусь, принятой 29.12.2009г. № 71-З с последними изменениями от 26.10.2012г., при конкретизации доходов и расходов, включаемых в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль (статья 141), а также единого налога для сельскохозяйственных организаций (статья 304), все доходы и расходы организации включают следующие направления их возникновения:

- доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ, услуг;
- доходы и расходы по реализации имущественных прав;
- внереализационные доходы и расходы.

К внереализационным доходам относятся доходы, включаемые в соответствии с Кодексом в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль, а именно:

1. дивиденды, полученные от источников за пределами Республики Беларусь;
2. доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме при ликвидации организации, при отчуждении участником (акционером) доли в уставном фонде организации в размере, превышающем сумму его взноса (вклада) в уставный фонд;
3. доходы в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете;
4. суммы неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций, полученных за нарушение условий договоров;
5. поступления в счет возмещения организации убытков, в том числе реального ущерба или вреда.
6. стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств;
7. суммы, полученные в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, невозможной для взыскания;
8. суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности;
9. стоимость принятого к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;
10. плата, поступившая за участие в торгах (тендере);
11. положительная разница, возникающая между стоимостью имущества, полученного (переданного) в заем, и стоимостью имущества, переданного (полученного) при погашении этого займа;
12. суммы налога на добавленную стоимость, ранее включенные в состав внереализационных рас-

ходов в связи с отсутствием документов;

13. доходы от операций по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества

14. стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы денежных средств, использованных не по целевому назначению, которые получены в рамках иностранной безвозмездной помощи, международной технической помощи, целевого финансирования (за исключением бюджетных средств);

15. положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

16. положительные суммовые разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности, в том числе в связи с получением оплаты в сумме, превышающей сумму выручки и (или) внереализационных доходов;

17. доходы в виде снижения или аннулирования отчислений в резервы, расходы на формирование которых были признаны в предшествующих налоговых периодах в составе внереализационных расходов или в затратах по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении;

18. другие доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для целей налогообложения, в состав внереализационных доходов не включаются:

- средства, поступающие в рамках целевого финансирования из бюджета либо государственных внебюджетных фондов, из бюджета Союзного государства и использованные по целевому назначению;

- средства, полученные плательщиками в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непромышленной сферы и использованные по целевому назначению;

- суммы средств, перечисляемые унитарными предприятиями из прибыли, остающейся после налогообложения, на финансирование содержания аппарата управления потребительских обществ и их союзов;

- средства, поступающие в фонды развития свободных экономических зон;

- дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций;

- товары (работы, услуги), имущественные права, денежные средства, безвозмездно полученные:

- 1. правопреемником (правопреемниками) организации при ее реорганизации;

- 2. Республикой Беларусь или ее административно-территориальными единицами, в том числе в лице государственных органов и специально уполномоченных юридических лиц и физических лиц;

- 3. при безвозмездной передаче в пределах одного собственника по его решению или решению уполномоченного им органа;

- 4. организациями, осуществляющими деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства, при условии их использования для осуществления деятельности по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;

- 5. в качестве иностранной безвозмездной помощи или международной технической помощи в порядке и на условиях, установленных Президентом Республики Беларусь.

Как видим, внереализационные доходы согласно Налогового Кодекса включают в себя часть доходов как по текущей, так инвестиционной и финансовой деятельности.

Таким образом, данные бухгалтерского учета доходов организации по видам деятельности, предусмотренным Инструкцией № 102, не позволяют без дополнительных выборов и затрат труда учетного персонала сформировать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль или единому налогу для сельскохозяйственных организаций.

С учетом вышеотмеченных противоречий, предлагаем использовать следующую классификацию доходов и расходов при отражении в учете и отчетности:

- доходы и расходы от реализации продукции, работ, услуг;

- прочие доходы и расходы по текущей деятельности;

- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;

- доходы и расходы по финансовой деятельности;

- иные доходы и расходы.

Для отражения в бухгалтерском учете данных доходов и расходов на наш взгляд, с учетом системы синтетических счетов целесообразно сгруппировать следующим образом:

90 «Реализация продукции, работ, услуг»,

91 «Иные доходы и расходы от текущей деятельности»,

92 «Доходы и расходы от инвестиционной и финансовой деятельности».

Использование предложенной нами системы счетов для отражения доходов и расходов позволяет подчеркнуть главенствующие позиции финансового результата от реализации продукции, работ, услуг как основного оценочного показателя и доминирующей составляющей конечного финансового результата. Кроме того, единая классификация доходов и расходов во всех нормативно-правовых актах Республики Беларусь приведет к единообразию бухгалтерского и налогового учета, снизит трудоемкость учетного процесса.

Заключение. Выше изложенное позволяет сделать вывод, что действующая система отражения в бухгалтерском учете и отчетности процесса формирования финансового результата весьма противоречива и усложняет практические аспекты формирования учетной информации. Предложенные нами изменения методологии учета позволят без дополнительных выборов сформировать единые показатели результативности отдельных видов деятельности и организации в целом, необходимые для исчисления налогов и объективной оценки результатов предпринимательской деятельности субъектов хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011г., № 102
2. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 181: с изм. и доп. от 07.07.2005г., № 89
3. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением Министерства финансов Респ. Беларусь, 26 дек. 2003 г., № 182: с изм. и доп. от 07.07.2005г., № 89
4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011, № 50
5. Налоговый Кодекс Республики Беларусь (особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2009 г., № 71-З: в ред. от 30.12.2011 г. №330-З// Минск, 2012. – 687с.