

УДК 657

***НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ
В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ***

Ивановская А.В.

к.э.н., доцент,

Казанский (Приволжский) Федеральный университет,

Казань, Россия

Каюмова Э.И.

магистрант,

Казанский (Приволжский) Федеральный университет,

Казань, Россия

Аннотация

В статье рассмотрены проблемные аспекты нормативного регулирования представления информации в отчете о финансовых результатах. Авторами раскрыты вопросы учета резерва под обесценение запасов и безвозмездного получения имущества. Также авторами предложены решения по усовершенствованию рассмотренных учетных аспектов в целях более корректного и достоверного отражения информации в финансовой отчетности.

Ключевые слова: отчет о финансовых результатах, чистая прибыль (убыток), резерв под обесценение запасов, доходы будущих периодов, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 5/01, ФСБУ 5/2019.

***STATUTORY REGULATION OF PRESENTING INFORMATION IN THE P&L
STATEMENT: PROBLEMS AND SOLUTIONS***

Ivanovskaya A. V.

The candidate of economics science, associate professor

Kazan (Volga region) Federal University

Kazan, Russia

Kayumova E.I.

master's student

Kazan (Volga region) Federal University

Kazan, Russia

Abstract

The article deals with the problematic aspects of statutory regulation of presenting information in the P&L statement. The authors have investigated in this article the following accounting issues: provision for impairment of the inventories and the property receipt on free of charge basis. The authors proposed solutions to improve these accounting aspects in order to reflect information in the financial statement more accurately.

Keywords: P&L statement, net profit (loss), provision for impairment of inventories, deferred income, PBU 9/99, PBU 10/99, PBU 5/01, FSBU 5/2019.

В процессе ведения уставной деятельности хозяйствующие субъекты стремятся максимизировать свой финансовый результат. Для обобщения информации о доходах и расходах организации за отчетный период составляется отчет о финансовых результатах, который включается в комплект годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и является значимым источником информации для всех категорий пользователей.

Однако поскольку вопросы нормативного регулирования представления информации в отчете о финансовых результатах не лишены проблемных аспектов, они представляют интерес для настоящего исследования.

В качестве первого проблемного аспекта рассмотрим порядок учета операций, связанных с резервом под обесценение материально-производственных запасов, и его последующего отражения в отчетности. Согласно п.12 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (далее – ПБУ 5/01) фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей в следующих случаях [5, п.25]:

- морального устаревания материально-производственных запасов,
- частичной потери первоначального качества,
- снижения текущей рыночной стоимости,
- снижения стоимости продажи.

Одновременно с тем п.11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99) гласит, что отчисления в оценочные резервы признаются прочими расходами организации, то есть находят отражение на счете 91 «Прочие доходы и расходы». План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению гласит, что по мере списания обесценившихся запасов величина ранее созданного резерва подлежит восстановлению с отнесением на прочие доходы [4].

Следует отметить, что ПБУ 5/01 признается утратившим силу с 1 января 2021 года, поскольку в силу вступает ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 15.11.2019 N 180н.

Согласно п. 31 ФСБУ 5/2019 «Запасы» величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение. При этом в документе не уточняется, какого вида расходы должны быть признаны: по обычной деятельности или прочие, поэтому пока остается опираться на требования ПБУ 10/99 в данном вопросе.

Согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в соответствии с подпунктом «а» пункта 43 ФСБУ 5/2019. Для ясности отметим, что в данном подпункте упоминается признание балансовой стоимости запасов в качестве расходов при признании выручки от продажи этих запасов.

Таким образом, возникает некоторое противоречие в документах по регулированию бухгалтерского учета, а также, на наш взгляд, нарушается принцип соответствия доходов и расходов: при создании резерва расходы относятся на прочие, а при использовании обесценившихся запасов и восстановлении резерва суммы резерва будут корректировать расходы по обычным видам деятельности, что приводит к искажению показателей отчета о финансовых результатах.

В связи с этим можно предложить закрепление в нормативных документах следующего порядка учета резерва под обесценение запасов (таблица 1):

1) при создании резерва под обесценение запасов следует учитывать ожидаемое направление использования материальных ценностей в будущем (например, если материальные ценности будут формировать стоимость готовой продукции (работ, услуг), то относить формирование резерва на расходы по обычным видам деятельности, в случае иного использования - на прочие расходы);

2) при отпуске или списании ранее обесцененных запасов часть их учетной стоимости списывать за счет созданного резерва, а остаток (балансовую стоимость) относить на соответствующие счета учета затрат или расходов.

Таблица 1 – Бухгалтерские записи по учету резерва под обесценение запасов

Содержание хозяйственной операции	Действующий порядок учета				Предлагаемый вариант учета	
	до вступления в силу ФСБУ 5/2019		после вступления в силу ФСБУ 5/2019			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Отражен резерв под снижение стоимости товаров	91.02	14	91.02	14	90.02	14
Следующий отчетный период (на дату продажи товаров)						
Списание резерва под снижение стоимости товаров	14	91.01	90.02 сторно	14 сторно	14	41
Стоимость проданных товаров отнесена на себестоимость продаж	90.02	41	90.02	41	90.02	41

В качестве следующего проблемного аспекта предлагаем рассмотреть операции по безвозмездному получению имущества. Планом счетов и Инструкцией по его применению установлено, что стоимость активов, полученных безвозмездно, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления». Здесь мы встречаемся с интересным и неоднозначным термином «доходы будущих периодов», который требует более тщательного рассмотрения.

Как справедливо отмечают Ю.А. Чернецова и О.А. Родченкова в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности были приняты Международные стандарты финансовой отчетности [7, 125].

В процессе приближения РСБУ к МСФО произошло изъятие из текста Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н, определения термина «доходы будущих периодов», которые трактовались как доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, [7, 125]. Нельзя не отметить, что такое противоречивое определение не могло не вводить в некоторое замешательство научное общество. К тому же, если обратиться к определению доходов, данных в ПБУ 9/99 «Доходы организации», можно сделать вывод о том, что нельзя объединять эти два понятия. Получается, что доходы будущих периодов не являются разновидностью доходов, а представляют собой самостоятельный объект бухгалтерского учета.

Также хотелось обратить внимание на тот факт, что доходы будущих периодов отражаются в разделе V «Краткосрочные обязательства»

бухгалтерского баланса, хотя по своей экономической сущности при безвозмездном получении имущества у организации не возникает обязательств.

В целях решения вышеописанных проблемных аспектов, предлагаем учитывать безвозмездно полученное имущество на счете 83 «Добавочный капитал», и предусмотреть отдельную строку «Результат от операций безвозмездного получения имущества» в отчете о финансовых результатах в разделе, следующем после чистой прибыли (убытка) периода. По мере списания стоимости безвозмездно полученного имущества (материалов в производство, начисления амортизации по основным средствам и т. д.) добавочный капитал следует относить на счета прибыли (убытка) (таблица 2).

Таблица 2 – Бухгалтерские записи по учету безвозмездно полученного имущества

Содержание хозяйственной операции	Действующий порядок учета		Предлагаемый вариант учета	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Безвозмездно получены материалы	10	98	10	83
Материалы списаны в производство	20	10	20	10
Признан доход в части безвозмездно полученных материалов	98	91	83	91

Таким образом, в рамках настоящей статьи был выявлен ряд проблемных аспектов учетного характера (учета резерва под обесценение запасов, учета операций по безвозмездному получению имущества), а также дальнейшего представления данных операций в отчете о финансовых результатах. В целях решения данных вопросов и более достоверного представления информации в финансовой отчетности были выработаны рекомендации, которые в ближайшем будущем вполне могут найти закрепление в нормативных документах.

Библиографический список:

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина России от 29.07.1998 №

34н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
- Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999, № 32н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина России от 06.05.1999, № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000, № 94н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

5. Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Приказ Минфина России от 09.06.2001 N 44н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

6. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Приказ Минфина России от 15.11.2019 №180н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 29.12.2020).

7. Чернецова Ю.А., Родченкова О.А. Актуальные проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета доходов будущих периодов / Ю. А. Чернецова, О.А. Родченкова // Международный журнал Мировая экономика. Проблемы безопасности. – 2020. - №2. - С.123-128.

Оригинальность 75%