

РАЗВИТИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

С.С. Лихо, БГЭУ

Постепенное сближение отечественного бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами финансовой отчетности требует развития теории и практики бухгалтерского учета доходов и расходов как основных элементов формирования финансового результата организации. Доходы и расходы являются основными показателями оценки финансового состояния организации, а также основными факторами, влияющими на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов. Конечной определяющей целью процесса производства промышленного предприятия является максимизация прибыли, которая в общем виде определяется как разница между доходами и расходами. В связи с этим представляется весьма важным рассмотреть и уточнить на микроэкономическом уровне теоретические положения категорий «доход» и «расход», а также пересмотреть подходы к применяемой классификации доходов и расходов.

В экономической литературе, в нормативных законодательных актах Республики Беларусь, в зарубежной теории и практики нет единого мнения по трактовке понятий «доходы» и «расходы». Существуют также определенные противоречия между нормативным регулированием бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательством по налогообложению. Различные подходы к определению данных понятий в экономической теории и бухгалтерском учете. Сущность и классификация доходов и расходов организации в Республике Беларусь имеют отличия по сравнению с Российской Федерацией, Украиной, Молдовой, а также зарубежным учетом в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности МСФО (IFRS) (табл. 1).

Таблица 1

Сравнительная характеристика терминов «доходы» и «расходы»

Наименование	Сущность категории «Доход»	Сущность категории «Расход»
МСФО	Согласно п. 70 раздела «Принципы» МСФО доходом является приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала	Согласно п. 70 раздела «Принципы» МСФО расходом является уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанное с его распределением между участниками
Российская Федерация	Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходом является увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)	Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов
Украина	Согласно П(С)БУ 15 «Доход» доход — увеличение активов предприятия или уменьшения обязательств, которое приводит к увеличению собственного капитала (кроме увеличения капитала за счет взносов участников предприятия) при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена	Согласно П(С)БУ 16 «Расходы» расходы — уменьшение экономических выгод в виде выбытия (использования) активов или увеличения обязательств, которое ведет к уменьшению капитала, не связанное с распределением между участниками
Республика Беларусь	Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» № 181 доход — экономическая выгода в денежной и натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Экономическая выгода трактуется, как «возможность имущества способствовать притоку денежных средств или иных активов в организацию».	Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации» № 182 расходы организации — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)
Молдова	Согласно НСБУ 18 «Доход» доход представляет валовой приток экономической выгоды в течение отчетного периода, возникающий в процессе обычной деятельности предприятия в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала, кроме увеличений за счет взносов собственников предприятия	Согласно НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия» расходами являются все расходы и потери (убытки), которые вычитаются из дохода при расчете прибыли (убытка) отчетного периода

Определение «дохода», приведенное в нормативных актах Молдовы и Украины, практически идентично определению, приведенному в разделе МСФО «Принципы». В законодательстве Республики Беларусь и Российской Федерации определения «дохода» близки по смыслу к определению, данному в МСФО, однако более сужены, так как увеличение экономических выгод связывается только с поступлением активов. Кроме того, в определении дохода в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» № 181 и ПБУ 9/99 понятие «доход» в отличие от МСФО не связывается с отчетным периодом.

На наш взгляд, «выручка» является составной частью понятия «доход» и представляет собой поступление экономических выгод только в ходе осуществления основной деятельности предприятия. Выручка от реализации продукции представляет собой доход от реализации продукции.

Понятие «доход», по нашему мнению, более широкое понятие, чем «выручка» и «прибыль» и представляет собой совокупность притока экономических выгод от всех видов деятельности организации.

В отличие от определения расходов в МСФО, в отечественной, как и в российской практике учета, к расходам, применительно к активам причисляют хозяйственные операции и процессы, ведущие к уменьшению экономических выгод из-за их выбытия, а в международной практике еще и вследствие «истощения» активов, т.е. когда активы не выбывают, а их стоимость снижается. Таким образом, в отечественном учете понятие «расходы» более узкое, чем в МСФО. Кроме того, при определении расходов, как и при определении доходов, отсутствует указание на отчетный период.

Для правильного отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете, для составления финансовой отчетности важную роль играет их четкая классификация.

В соответствии с Типовым планом счетов [1], Инструкциями по бухгалтерскому учету в Республике Беларусь «Доходы организации» [2] и «Расходы организации» [3] в бухгалтерском учете доходы и расходы в зависимости от характера, условий получения и направления деятельности организации разделены на:

- 1) доходы и расходы по видам деятельности;
- 2) операционные доходы и расходы;
- 3) внереализационные доходы и расходы (в том числе чрезвычайные).

Существующая классификация доходов и расходов, применяемая в Республике Беларусь имеет ряд недостатков, связанных, прежде всего, с особенностями трактовки содержания наименований доходов и расходов. В состав доходов по видам деятельности, согласно Инструкции по применению Типового плана счетов Республики Беларусь входит выручка от реализации за вычетом сумм налогов, включаемых в выручку, подлежащих перечислению в бюджет по деятельности, указанной в уставе организации [1]. Однако в уставе указываются все виды деятельности, которыми вправе заниматься субъекты хозяйствования.

Использование понятия «операционные» доходы и расходы в нынешнем его контексте согласно национальному законодательству противоречит, с одной стороны, требованиям МСФО, где под операционной деятельностью понимается основная деятельность компании, а с другой стороны, вызывает необходимость расчета дополнительных корректировок в применяемой системе налогового учета в Республике Беларусь в связи с отсутствием в налоговом учете понятия операционная деятельность. Все это ведет к усложнению процесса осуществления бухгалтерского и налогового учета и к искажению сути операционной деятельности.

Предлагаем использовать следующую классификацию доходов и расходов (рис. 1).

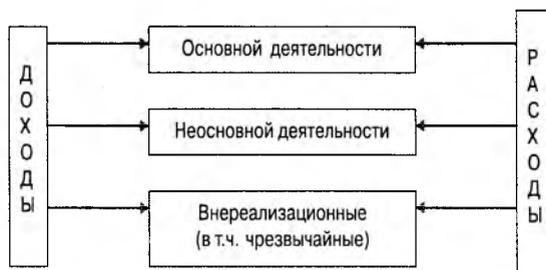


Рис. 1. Предлагаемая классификация доходов и расходов

Наименование счета 90 «Реализация», на наш взгляд, не отражает сути данного счета. Для отражения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета согласно предложенной классификации доходов и расходов предлагаем счет 90 озаглавить «Доходы и расходы основной деятельности». Основной, по нашему мнению, следует считать деятельность, которая соответствует цели создания организации, основному предмету ее деятельности и является основным источником получения доходов организации.

Структура предлагаемого счета 90 «Доходы и расходы основной деятельности» представлена на рисунке 2.

К счету 90 «Доходы и расходы основной деятельности» могут быть открыты следующие субсчета (табл. 2).

Предлагаемая система субсчетов доходов позволит отражать отдельно выручку от реализации, полученную от экспорта продукции в различных географических сегментах. Такая информация необходима для анализа и оценки доходов в зависимости от направления реализации, для принятия управленческих решений по вопросам

Дебет счета	счет 90	Кредит счета
<i>Расходы основной деятельности:</i> - себестоимость реализованной продукции по прямым-переменным затратам - управленческие расходы - коммерческие расходы - налоги, уплачиваемые из выручки -экспортные пошлины - прибыль от реализации		<i>Доходы от основной деятельности:</i> - выручка от реализации продукции - убыток от реализации

Рис. 2. Структура предлагаемого счета 90 « Доходы и расходы основной деятельности»

Таблица 2

Субсчета доходов и расходов от основной деятельности

Счет / Код субсчета	Наименование
90	Доходы и расходы от основной деятельности
90/1	Доходы от основной деятельности
90/11	<i>Доходы от реализации готовой продукции</i>
90/111	Доходы от реализации готовой продукции внутри страны
90/112	Доходы от реализации готовой продукции в Российскую Федерацию
90/113	Доходы от реализации готовой продукции в страны СНГ (кроме РФ)
90/114	Доходы от реализации готовой продукции в страны дальнего зарубежья
90/12	<i>Доходы от реализации товаров</i>
90/121	Доходы от реализации товаров внутри страны
90/122	Доходы от реализации товаров в Российскую Федерацию
90/123	Доходы от реализации товаров в страны СНГ (кроме РФ)
90/124	Доходы от реализации товаров в страны дальнего зарубежья
90/13	<i>Доходы от реализации работ и услуг промышленного характера</i>
90/131	Доходы от реализации работ и услуг промышленного характера внутри страны
90/132	Доходы от реализации работ и услуг промышленного характера в Российскую Федерацию
90/133	Доходы от реализации работ и услуг промышленного характера в страны СНГ (кроме РФ)
90/134	Доходы от реализации работ и услуг промышленного характера в страны дальнего зарубежья
90/2	Расходы основной деятельности
90/21	<i>Расходы по реализации (себестоимость реализации)</i>
90/211	Себестоимость реализованной готовой продукции (по прямым-переменным затратам)
90/212	Себестоимость проданных товаров
90/213	Себестоимость оказанных работ и выполненных услуг
90/22	<i>Управленческие расходы</i>
90/221	Общехозяйственные расходы
90/222	Нераспределенные общецеховые расходы
90/23	<i>Коммерческие расходы</i>
90/3	<i>Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки</i>
90/4	<i>Экспортные пошлины</i>
90/5	<i>Финансовый результат от основной деятельности</i>
90/51	<i>Прибыль от реализации</i>
90/52	<i>Убыток от реализации</i>

экспорта, для составления формы статистической отчетности № 1-п «Годовой отчет о производстве продукции и выполненных работах, услугах промышленного характера», для формирования раздела 1 «Основные показатели промышленной деятельности», а также для составления ежемесячных форм статистической отчетности № 1-п «Отчет об объеме отгруженной промышленной продукции» и «Отчет по структуре экспорта, импорта в разрезе стран».

На субсчете 90/21 «Себестоимость реализации» может быть сформирована фактическая себестоимость реализованной готовой продукции по прямым — переменным затратам (усеченная или переменная себестоимость), что необходимо при использовании метода учета затрат по системе директ-костинг. Метод директ-костинг основан на прямом списании управленческих расходов на уменьшение финансового результата за период, что позволяет упростить калькулирование себестоимости единицы продукции и снизить трудоемкость учетного процесса, так как общехозяйственные расходы и часть общепроизводственных расходов не распределяются между видами продукции, а привязаны к временному отрезку (к отчетному месяцу) [4]. Для расчета полной фактической себестоимости отдельных видов реализованной продукции управленческие расходы могут быть распределены по видам выпущенной продукции, по нашему мнению, пропорционально переменной себестоимости, объема выпущенной продукции и другим базам распределения.

Счет 91 в соответствии с действующим Планом счетов в Республике Беларусь предназначен для учета операционных доходов и расходов. Предлагаем счет 91 озаглавить «Доходы и расходы неосновной деятельности», что более верно отражает состав доходов и расходов, учитываемых на данном счете.

В составе доходов и расходов неосновной деятельности предлагаем выделить несколько классификационных групп, в зависимости от содержания хозяйственных операций для группировки доходов и расходов в аналитическом учете с использованием соответствующих кодов субсчетов (табл. 3).

Таблица 3

Субсчета учета доходов и расходов неосновной деятельности

Счет/ Код субсчета	Наименование счета/субсчета
91	Доходы и расходы неосновной деятельности
91/1	Доходы от неосновной деятельности
91/11	Доходы, связанные с продажей, списанием и прочим выбытием основных средств
91/12	Доходы от реализации нематериальных активов
91/13	Доходы (проценты) полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в данном банке
91/14	Доходы от участия в других организациях
91/15	Доходы от аренды основных фондов
91/16	Прочие доходы (по субсчетам)
91/2	Расходы неосновной деятельности
91/21	Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств
91/22	Расходы от реализации нематериальных активов
91/23	Расходы, связанные с предоставлением в пользование денежных средств организации
91/24	Расходы от участия в других организациях
91/25	Расходы по аренде основных фондов
91/26	Налоги, уплачиваемые от инвестиционных доходов
91/27	Прочие расходы от инвестиционной деятельности (по субсчетам)
91/3	Финансовый результат неосновной деятельности
91/31	Прибыль от инвестиционной деятельности
91/32	Убыток от инвестиционной деятельности

Согласно Правилам составления и представления бухгалтерской отчетности утвержденным Республики Беларусь в форме бухгалтерской отчетности № 4 «Отчет о движении денежных средств» информацию о поступлении и использовании денежных средств следует предоставлять в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. По нашему мнению, целесообразно движение денежных потоков также рассматривать в разрезе основной и неосновной (в том числе инвестиционной и финансовой) деятельности.

Предлагаемая система учета доходов и расходов позволит повысить информативность и аналитичность бухгалтерского учета. Учетные данные, сформированные на субсчетах счета 90 «Доходы и расходы основной деятельности», позволят без дополнительных расчетов определить валовую (маржинальную) прибыль, проанализировать уровень прямых-переменных и постоянных расходов, составить ряд форм статистической и бухгалтерской отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ванкевич В.Е. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Н. Сушкевич.— Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181)/ Главный бухгалтер.— 2004.— № 6.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182)/ Главный бухгалтер.— 2004.— № 6.
4. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник.— М.: ИНФРА-М, 2002.
5. Меренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности.— Серия «Высшее образование».— М.: Национальный институт бизнеса; Ростов–на Дону: Феникс, 2005.
6. Ладутько Н.И. Бухгалтерский учет.— Мн., 2005.
7. Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет.— Мн., 2004.
8. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учебно-практ. пособие/ под ред. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2004.