



## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ**

**С.С. ШАФОРОСТОВА**

---

### **РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ**

---

Классификация доходов и расходов — важная составляющая в процессе их отражения в бухгалтерском учете и составления финансовой отчетности. Исследованию вопросов сущности и классификации доходов и расходов, их учета много внимания уделено в работах белорусских ученых (Л.Л. Ермолович, Г.В. Савицкой, Д.А. Панкова), а также зарубежных (С.А. Николаевой, И.Е. Глушкова, А.И. Нечитайло, А.Д. Ларионова, А.С. Бакаева, В.Ф. Палия, В.Э. Керимова и др.).

Дискуссионность и недостаточная разработанность вопросов, касающихся аналитического и синтетического учета формирования доходов и расходов, а также отсутствие ответов на них в нормативно-правовых актах Республики Беларусь, в учетной политике организаций, обуславливают их рассмотрение и дальнейшее развитие.

В экономической, нормативной литературе приводится несколько классификаций доходов и расходов, различающихся по используемым критериям их группировки.

Так, для *целей бухгалтерского учета* в Республике Беларусь в соответствии с законодательством доходы и расходы в зависимости от характера, условий получения и направления деятельности организации разделены:

- на доходы и расходы по видам деятельности (деятельность, указанная в уставе организации) — учет ведется на счете 90 «Реализация»;
- операционные доходы и расходы (отдельные операции, не относящиеся к видам деятельности предприятия; носят, как правило, нерегулярный характер) — учет ведется на счете 91 «Операционные доходы и расходы»;
- внереализационные доходы и расходы (операции непосредственно не связанные с производственной деятельностью организаций, включая чрезвычайные) — учет ведется на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Следует отметить, что в законодательстве отсутствуют четкие критерии отнесения доходов и расходов к той или иной вышеуказанной группе. По нашему мнению, данное обстоятельство значительно затрудняет работу сотрудников бухгалтерии при отражении доходов и расходов на соответствующих бухгалтерских счетах.

---

*Светлана Сергеевна ШАФОРОСТОВА, ассистент кафедры маркетинга и учетно-финансовых дисциплин Бобруйского филиала Белорусского государственного экономического университета.*

Для целей налогообложения доходы и расходы организации делятся на две группы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав и расходы по производству и реализации продукции товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав;

- доходы от внереализационных операций и внереализационные расходы.

В основе группировки доходов и расходов в налоговом учете лежит характер получения доходов и понесенных расходов, а именно — их принадлежность к процессу реализации.

В целях составления бухгалтерской отчетности в отечественном законодательстве при подготовке Отчета о движении денежных средств сведения о движении последних необходимо представлять в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В целях составления статистической отчетности доходы и расходы должны представляться в разрезе таких видов экономической деятельности, как:

- основной — вид деятельности, вносящий наибольший вклад в показатель, выбранный в качестве критерия для определения основного вида деятельности;

- второстепенный — направлен на производство продукции (товаров, услуг) для третьих лиц, но не является основным;

- вспомогательный — направлен на содействие основному и второстепенным видам деятельности организации, обеспечивая производство товаров и услуг промежуточного характера.

Рассмотренные классификации доходов и расходов, используемые в отечественном законодательстве, имеют ряд противоречий, требующих уточнения и устранения.

Для обобщения информации о доходах и расходах по видам деятельности, указанным в уставе организации, в соответствии с Типовым планом счетов в Республике Беларусь предназначен счет 90 «Реализация». Однако наименование и содержание счета 90 «Реализация», на наш взгляд, не отражает его сути.

Во-первых, согласно ст. 31 Налогового кодекса Республики Беларусь, реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение одним лицом другому лицу (выполнение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу) на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных работ, оказанных услуг) или формы соответствующих сделок. Следовательно, понятие «реализация» используется для обозначения процесса отчуждения, т.е. купли-продажи, мены, безвозмездной передачи, а счет 90 предназначен для учета доходов и расходов.

Во-вторых, учет доходов и расходов от реализации отражается не только на счете 90 «Реализация», но и на счете 91 «Операционные доходы и расходы», где учитываются доходы и расходы по реализации основных средств и прочих активов, а также на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы», отражающем доходы и расходы по безвозмездной передаче, которая также входит в понятие «реализация». Это связано с тем, что согласно инструкции «Доходы организации» выручка от реализации представляет собой «...денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученное или подлежащее получению в результате реализации товаров, готовой продукции, работ, услуг по ценам, тарифам, в соответствии с договором» [1, 19—24]. Используемое определение выручки не учитывает реализацию основных средств, нематериальных активов и иных ценностей.

В-третьих, по кредиту счета 90 «Реализация» отражается выручка от реализации, а не доход от реализации. В отличие от МСФО и зарубежного учета, где в понятие «выручка» не входят косвенные налоги и платежи, в

отечественном законодательстве, регулирующем бухгалтерский и налоговый учет, выручка включает в себя налоги, уплачиваемые из выручки. Следовательно, в соответствии с МСФО выручка от реализации является доходом от реализации, а в отечественном учете — выручка-нетто (без налогов) является доходом от реализации.

В-четвертых, в состав доходов по видам деятельности, отражаемых на счете 90 «Реализация», 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. Однако в уставе организации указываются все виды деятельности, а также код подкласса по номенклатуре Общегосударственного классификатора видов экономической деятельности (ОКЭД), которыми вправе заниматься субъекты хозяйствования и на осуществление которых требуется получение специального разрешения (лицензии) [2, 18]. При этом выделение основного вида деятельности не является обязательным. Об этом свидетельствует пункт 2 ст. 48 Гражданского кодекса Республики Беларусь, где указано, что в учредительных документах должны содержаться следующие сведения: «...наименование юридического лица, место его нахождения, цели деятельности, порядок управления деятельностью юридического лица, а также другие сведения предусмотренные законодательством» [3, 76]. Кроме того, в соответствии с Положением о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 (в ред. Декрета Президента Республики Беларусь от 17.12.2007 г. № 8), в уставе не указываются виды деятельности, не подлежащие лицензированию, они указываются в заявлении о регистрации, где должны быть перечислены все виды деятельности юридического лица [1, 13]. В результате возникает вопрос об отнесении отдельных доходов и расходов на соответствующие счета бухгалтерского учета, так как счет 90 «Реализация» предназначен для учета доходов и расходов по деятельности, указанной в уставе организации.

Счет 91 «Операционные доходы и расходы» в Республике Беларусь предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах, под которыми понимаются доходы и расходы, не относящиеся к видам деятельности организации. Однако имеется ряд вопросов к названию и содержанию счета. Например, правомерность отнесения к операционным доходам и расходам, связанных с предоставлением активов во временное пользование. Так как аренда является видом деятельности, который указывается в уставе организации, доходы и расходы по аренде должны быть учтены на счете 90 «Реализация», что не согласуется с налоговым учетом, где аренда признается внереализационными доходами и расходами. Кроме того, термин «операционные доходы и расходы» не соответствует по содержанию аналогичному определению, применяемому в международном учете, где под операционной деятельностью понимают основную приносящую выручку деятельность и прочую деятельность, отличную от инвестиционной и финансовой. Использование понятия «операционные доходы и расходы» в нынешнем его контексте согласно национальному законодательству противоречит, с одной стороны, требованиям МСФО, а с другой стороны, вызывает необходимость расчета дополнительных корректировок в применяемой системе налогового учета в Республике Беларусь, что ведет к усложнению процесса осуществления бухгалтерского и налогового учета и к искажению сути операционной деятельности.

Счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о внереализационных доходах и расходах отчетного периода, в том числе чрезвычайных, т.е. от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации. При этом, как и в случае с операционными доходами и расходами, законодательством опреде-

лен только перечень внереализационных доходов и расходов при отсутствии четких критериев их принадлежности к данной группе и связи с производственной деятельностью, что также вызывает ряд вопросов.

Проведенное нами исследование сущности понятий «доход» и «выручка» в отечественной и зарубежной экономической литературе дает основание полагать, что «доход» — понятие более широкое, чем «выручка», и представляет собой совокупность притока денежных средств и их эквивалентов, а также уменьшения обязательств от всех видов деятельности организации. Выручка при этом является составной частью понятия «доход» и представляет собой совокупность притока денежных средств и уменьшения обязательств в процессе реализации продукции, товаров, работ, услуг и иных активов (ценностей) в ходе осуществления основной и неосновной деятельности организации.

Предлагаемая формулировка понятия «доход» позволяет выделить следующие слагаемые дохода:

- доход от основной отраслевой деятельности,
- доход от неосновной деятельности,
- прочие доходы.

Это, в свою очередь, дает возможность уточнить классификацию доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и представить ее в следующем виде:

- доходы и расходы основной отраслевой деятельности — доходы и расходы, возникающие в результате приносящей основной доход систематической деятельности, соответствующей цели создания организации, основному предмету деятельности и отрасли народного хозяйства, к которому относится организация. Доходы и расходы основной деятельности, учитываемые на счете 90 «Доходы и расходы основной отраслевой деятельности», можно разделить для обеспечения единства классификации доходов и расходов в статистической отчетности и бухгалтерском учете на следующие виды:

- доходы и расходы основного вида деятельности. Основным видом деятельности устанавливается по ОКЭД;

- доходы и расходы прочих видов основной отраслевой деятельности;

- доходы и расходы неосновной деятельности — доходы и расходы, возникающие регулярно или периодически, относящиеся к видам экономической деятельности, а также доходы и расходы обслуживающих производств и хозяйств;

- прочие — доходы и расходы, не относящиеся к видам экономической деятельности, но возникающие как следствие их осуществления.

С учетом предлагаемых уточнений в содержании понятия «доход» и в критериях группировки доходов и расходов для целей бухгалтерского учета, на наш взгляд, целесообразно пересмотреть действующую методику отражения однородных по своей сути доходов и расходов на разных счетах бухгалтерского учета. Исходя из предлагаемой классификации доходов и расходов по критерию отнесения к основной и неосновной деятельности, предлагаем счет 90 озаглавить «Доходы и расходы основной отраслевой деятельности» и учитывать на нем операции по формированию доходов и расходов основной деятельности промышленного предприятия. Счет 91 предлагаем использовать для отражения информации о доходах и расходах организации по неосновной деятельности, озаглавив его «Доходы и расходы неосновной деятельности». Счет 92 может использоваться для отражения прочих доходов и расходов.

Налоги и сборы, уплачиваемые из выручки (НДС, акцизы и др.), являются платежами в пользу третьих лиц, т.е. не являются доходом или расходом организации. Являясь, по своей сути, косвенными налогами, они подлежат возмещению покупателями продукции, товаров, работ, услуг при их оплате. В отличие от действующей методики бухгалтерского учета налогов, уплачиваемых из выручки, которая предполагает отражение этих налогов одновременно и по дебету счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы» в составе расходов и

по кредиту этих счетов в составе выручки и дохода, предлагаем учет налогов вести на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (см. таблицу).

**Отражение на счетах бухгалтерского учета сумм налогов,  
уплачиваемых из выручки**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, р.
<i>Действующая методика учета</i>			
Отражена выручка от реализации произведенной продукции основной деятельности	62	90/1	1 786 871
Отражена сумма НДС, начисленная из выручки от реализации (ставка 20 %)	90/3	68	297 812
Поступила оплата за продукцию	51	62	1 786 871
<i>Предлагаемая методика учета</i>			
Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию без НДС, акцизов и других налогов (доход от реализации)	62/1	90/1	1 489 059
Отражена сумма НДС по продукции к возмещению покупателями (ставка 20 %)	62/2	68	297 812
Поступила оплата за продукцию (выручка от реализации)			1 786 871
В том числе:			
оплата за продукцию	51	62/1	1 489 059
оплата НДС, предъявленного к возмещению покупателям	51	62/2	297 812

Предлагаемая методика бухгалтерского учета налогов, уплачиваемых из выручки, упрощает действующую методику их учета и начисления, а также дает возможность на счете 90 «Доходы организации» обобщать информацию именно о доходах, а не о выручке.

С учетом предложенной классификации доходов и расходов и методики их учета предлагаем усовершенствовать структуру Отчета о прибылях и убытках.

**Предлагаемая структура Отчета о прибылях и убытках**

<i>Наименование статей</i>	<i>Код строки</i>
<b>ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ ОСНОВНОЙ ОТРАСЛЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>	
Выручка (доход) от реализации продукции, работ и услуг основной отраслевой деятельности	010
Себестоимость реализованной продукции, работ и услуг основной отраслевой деятельности по прямым — переменным затратам	020
<b>МАРЖИНАЛЬНАЯ ПРИБЫЛЬ (010 – 020)</b>	030
Управленческие расходы	040
Коммерческие расходы	050
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (010 – 040 – 050)</b>	060
<b>ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ НЕОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>	
Выручка (доход) от реализации товаров, продукции, работ, услуг неосновной деятельности и иных ценностей	070
РАСХОДЫ по неосновной деятельности	080
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТ НЕОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (070 – 080)</b>	090
<b>ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ</b>	
Прочие доходы	100
Прочие расходы	110
<b>ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ (100 – 110)</b>	120
<b>ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД (030 + 060 + 120)</b>	130
Налоги и сборы, производимые из прибыли	140
Расходы и платежи из прибыли	150
Чрезвычайные доходы (расходы)	160
<b>ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД (130 – 140 – 150 +/- 160)</b>	170

Предлагаемый порядок учета доходов и расходов позволит организациям:

- отражать на счетах бухгалтерского учета однородную информацию по формированию доходов и расходов и привести в соответствие название счетов с содержанием учитываемых на них доходов и расходов;



- осуществлять на отдельном счете учет доходов и расходов от основной отраслевой деятельности, в отличие от сложившейся практики учета выручки от всех видов уставной деятельности на одном счете;
- формировать финансовые результаты по видам деятельности организаций промышленности в результате получения качественно новой информации о доходах и расходах, соответствующей требованиям МСФО и отвечающей потребностям субъектов управления;
- определять финансовый результат от каждого вида деятельности. Это позволит исчислять доходы и расходы во взаимосвязи управленческого и финансового учета, выделять маржинальный доход и движение денежных потоков по видам деятельности.

### Литература

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 декабря 2003 г., № 181 // Гл. бухгалтер. — 2004. — № 6.
2. Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования (утверждено Декретом Президента Респ. Беларусь 16.03. 1999 г. № 11; в ред. Декрета от 17.12. 2007 г. № 8) // Гл. бухгалтер. — 2008. — № 1.
3. Комментарий к Гражданскому кодексу Республики Беларусь : в 2 кн. / отв. ред. В.Ф. Чигир. — 2-е изд. — Минск, Амалфея, 2000. — Кн. 1.

*Статья поступила  
в редакцию 25.03. 2011 г.*

**В.О. ЗАРЕЦКИЙ**

## **ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ФОРМИРОВАНИЕ УСЕЧЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ**

В 2008 г. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02. 2008 г. № 19 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности» [1] (далее — постановление № 19) в Отчет о прибылях и убытках коммерческих организаций был введен новый показатель — валовая прибыль. Его экономическое содержание отсутствует в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, кроме того, нет соответствующих методик по формированию показателя себестоимости реализованной продукции как основного фактора при расчете валовой прибыли. Все это обусловило необходимость научно обосновать единые методологические принципы формирования себестоимости реализованной продукции при расчете валовой прибыли.

Прежде всего необходимо раскрыть сущность понятия «себестоимость». В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь отсутствует научно обоснованное определение себестоимости, что является одной из методологических проблем бухгалтерского учета производственных затрат при формировании себестоимости реализованной продукции и валовой прибыли. Данная ситуация характерна также для Российской Федерации, Украины, Молдовы и других стран СНГ. Формулировки себестоимости нет и в МСФО, что вполне объяснимо, так как в стра-

*Вадим Олегович ЗАРЕЦКИЙ, магистр экономических наук, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.*

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.  
□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□□□.