

вом может быть принят двуликий Янус – древнеримский бог входов и выходов и всякого начала, взгляд которого устремлен как в прошлое, так и в будущее.

Проведенные нами исследования различных подходов к теории бухгалтерского учета, позволили, базируясь также на междисциплинарном синтезе и практическом опыте бухгалтерской работы, разработать собственную систему концептуальных основ указанной теории, позволяющей несколько по-иному экономически трактовать, представлять и анализировать важнейшие показатели бухгалтерской отчетности. Кратко обобщим суть и некоторые ключевые элементы этой системы.

Ресурсно-факторная балансология [бухгалтерский учет] – это информационная технологическая система монетарной квантификации (1) динамического статуса ресурсного комплекса экономического субъекта (иными словами, имеющихся и ожидаемых на основе временной концепции ресурсных результатов) и (2) ресурсных факторов, обусловивших ключевые изменения в указанном комплексе. Информация о ресурсных результатах экономического субъекта формируется на ресурсных балансах [счетах], а о факторных результатах – на факторных. Фундаментальный метод названной информационной системы – метод балансирования (сопоставления) ресурсных потоков (притоков и оттоков), а также ресурсных факторов и факторных результатов. Одним их важнейших конечным информационным продуктом рассматриваемой системы являются балансы ресурсного комплекса (ресурсно-балансовая отчетность) экономического субъекта.

А.А. Братчик

ОАО «Речицадрев» (Речица)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

В настоящее время происходит постепенное реформирование национального бухгалтерского учета для приведения показателей бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Для правильного отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете и составления финансовой отчетности важную роль играет их четкая классификация. В данной статье автор предлагает новый подход к классификации доходов и расходов, который позволит легко трансформировать белорусскую отчетность в отчетность по МСФО, и на этой основе разрабатывает модель формирования прибыли, а также выделяет новую систему счетов и субсчетов для учета прочих доходов и расходов.

Now there is a gradual reforming of national accounting for reduction of indicators of accounting reports in compliance to requirements of International Financial Reporting Standards. For the correct reflection of the income and expenses in accounting and drawing up financial statements an important role is played by their accurate classification. In this article the author offers new approach to classification of the income and expenses which will allow to transform easily the Belarusian reporting to the reporting on IFRS, and on this basis develops model of formation of profit, and also allocates new system of accounts and sub-accounts for the accounting of the other income and expenses.

В настоящее время происходит постепенное реформирование национального бухгалтерского учета для приведения показателей бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одной из важнейших проблем в этом процессе является разработка национального законодательства в области бухгалтерского учета, которое соответствовало бы обще-

принятым принципам МСФО, а также трансформация элементов финансовых результатов хозяйственной деятельности отечественных предприятий в элементы МСФО.

Данные о доходах и расходах организации и конечных финансовых результатах представляются в «Отчете о прибылях и убытках». В отчетности западных стран приоритет отдается также «Отчету о прибылях и убытках», так как прибыль является основным целевым показателем деятельности компании [1, с. 46].

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

В Республике Беларусь при классификации доходов и расходов для целей бухгалтерского учета придерживаются подходов, которые во многом совпадают с подходами, принятыми в зарубежной экономической теории, но содержание формируемых категорий доходов и расходов существенно отличается. В соответствии с Типовым планом счетов, Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов № 102 в Республике Беларусь доходы и расходы в зависимости от характера, условий получения и направления деятельности организации разделены на доходы и расходы по текущей деятельности, прочие доходы и расходы (в том числе доходы и расходы от инвестиционной, финансовой и иной деятельности).

Именно по этим видам деятельности происходит отражение финансовых результатов в «Отчете о прибылях и убытках». Существующая классификация доходов и расходов, применяемая в Республике Беларусь имеет ряд недостатков, связанных, прежде всего, с особенностями трактовки содержания наименований доходов и расходов [2, с. 4].

В соответствии со стандартами МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и § 74 «Принципов подготовки и представления финансовой отчетности» в «Отчете о прибылях и убытках» должна быть представлена информация о доходах и расходах от обычной деятельности и от чрезвычайных обстоятельств [3, с. 72]. Для Республики Беларусь понятия «доходы и расходы от обычной деятельности» и «доходы и расходы от чрезвычайных обстоятельств» являются новыми и до настоящего времени законодательно не определены. В то же время в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета чрезвычайные доходы и расходы упоминаются в составе прочих доходов и расходов без указания их состава [4]. Группировка доходов и расходов по МСФО не согласуется с Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности в Республике Беларусь, в которой выделены доходы и расходы от текущей деятельности и прочие доходы и расходы (в том числе доходы и расходы от инвестиционной, финансовой и иной деятельности) [5]. Все это свидетельствует о несоответствии порядка формирования основополагающих показателей финансовой отчетности в Республике Беларусь требованиям МСФО и необходимости их трансформации.

Чтобы понять сущность доходов и расходов от обычной деятельности согласно МСФО, обратимся к определению, данному в ранее действующему МСФО (IAS) № 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». В международных стандартах обычной считается «деятельность компании, составная часть ее бизнеса, а также любая другая деятельность, которая имеет к ней отношение или из нее возникает» [3, с. 170]. Прочие доходы и расходы по МСФО включают в себя операционные и финансовые доходы и расходы. Следуя логике МСФО (IAS) № 8, обычную деятельность организации можно рассматривать как любую деятельность, отличную от чрезвычайных обстоятельств.

В Республике Беларусь понятие «доходы и расходы от текущей деятельности» в бухгалтерском учёте квалифицируется более узко, чем в МСФО понятие «доходы и расходы от обычной деятельности». Согласно инструкции по бухгалтерскому учёту доходов и расходов № 102, доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности. В то же время в документе более высокого ранга – Гражданском кодексе Республики Беларусь – выделяется иной вид деятельности – обычная. Исходя из определения предпринимательской деятельности (бизнеса), данного в Гражданском кодексе (ст. 1), к доходам и расходам от обычной деятельности следует относить доходы и расходы «от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных ... для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг» и от сопутствующих видов деятельности [6]. Таким образом, согласно Гражданскому кодексу к доходам и расходам от обычной деятельности относятся также доходы и расходы от финансовой и инвестиционной деятельности. Этот вид деятельности более соответствует МСФО, чем ныне существующие виды в бухгалтерском учёте, т.к. в соответствии с § 74 «Принципов подготовки и представления финансовой отчетности» и МСФО (IAS) № 18 «Выручка», доходы от обычной деятельности по признаку регулярности их получения делятся на выручку и прочие доходы, а расходы – на себестоимость реализации, операционные расходы, финансовые расходы [1, с. 48].

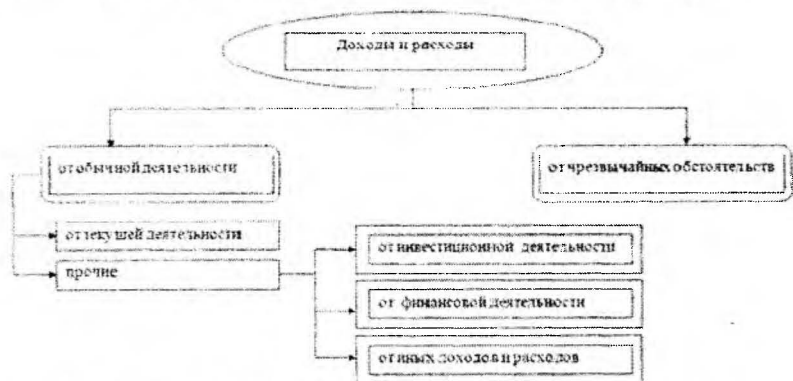


Рисунок 1 – Предлагаемая классификация доходов и расходов

Примечание – Источник: собственная разработка на основе [2, с.4]

Соответственно под определение доходов и расходов от обычной деятельности в Республике Беларусь попадают доходы и расходы от текущих видов деятельности, а также прочие доходы и расходы, за исключением чрезвычайных. Операционные доходы и расходы по МСФО можно приравнять к прочим доходам и расходам по текущей деятельности, а также по инвестиционной деятельности в Республике Беларусь, а финансовые доходы и расходы по МСФО – к доходам и расходам по финансовой деятельности в Республике Беларусь. Т.е. можно сделать вывод, что обычной деятельности по МСФО соответствует текущая деятельность и прочие доходы и расходы в Республике Беларусь при условии исключения из состава прочих доходов и расходов чрезвычайных. На основании изложенных подходов к определению доходов и расходов автором обобщены признаки классификации и

предложен на рисунке 1 усреднённый вариант, который позволит легко трансформировать белорусскую отчётность в отчётность по МСФО.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» в соответствии с действующим Типовым планом счетов в Республике Беларусь предназначен для учета информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в т.ч. по инвестиционной и финансовой деятельности, а также о чрезвычайных доходах и расходах. От достоверности и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов зависит правильность формирования финансового результата деятельности предприятия.

В составе прочих доходов и расходов автор предлагает выделить несколько классификационных групп в зависимости от содержания хозяйственных операций для группировки доходов и расходов в аналитическом учете с использованием соответствующих кодов субсчетов (таблица 1).

Таблица 1 – Система счетов и субсчетов учета прочих доходов и расходов

Счет/Код субсчета	Наименование счета/субсчета
91	Прочие доходы и расходы
91/1	Прочие доходы
91/11	Доходы от инвестиционной деятельности
91/111	Доходы, связанные с продажей, списанием и прочим выбытием основных средств
91/112	Доходы от реализации нематериальных активов
91/113	Доходы от аренды основных фондов
91/12	Доходы от финансовой деятельности
91/121	Доходы от участия в других организациях
91/122	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
91/13	Иные доходы (по субсчетам)
91/2	Прочие расходы
91/21	Расходы от инвестиционной деятельности
91/211	Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств
91/212	Расходы от реализации нематериальных активов
91/213	Расходы по аренде основных фондов
91/22	Расходы от финансовой деятельности
91/221	Расходы, связанные с предоставлением в пользование денежных средств организации
91/222	Расходы от участия в других организациях
91/23	Иные расходы (по субсчетам)
91/24	Налоги, уплачиваемые от прочих доходов
91/3	Финансовый результат от прочих доходов и расходов
91/31	Финансовый результат от инвестиционной деятельности
91/32	Финансовый результат от финансовой деятельности
91/33	Финансовый результат от иных доходов и расходов

На субсчетах 1-го порядка будут отражаться прочие доходы и расходы, на субсчетах 2-го порядка – доходы и расходы от инвестиционной, финансовой и иной деятельности; налоги, уплачиваемые от прочих доходов, на субсчетах 3-го порядка – доходы и расходы от содержания конкретных хозяйственных операций (их перечень может быть продолжен), сгруппированные по отношению к инвестиционной и финансовой деятельности.

По мнению автора, чрезвычайные расходы, которые в соответствии с действующим Типовым планом счетов Республики Беларусь учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», необходимо выделить из состава прочих и учиты-

вать на счете 99 «Прибыли и убытки». Такой подход был ранее успешно апробирован в Российской Федерации. К чрезвычайным относят хозяйственные события, редко возникающие и носящие необычный характер: непосредственные результаты стихийного бедствия и несчастного случая, а также введение запрета на деятельность в результате принятия новых нормативно-правовых актов [7, с. 12–13].

На основе всего вышесказанного автором была разработана модель формирования прибыли (рисунок 2), которая отражает поэтапное формирование всей совокупности показателей прибыли согласно разработанной классификации.

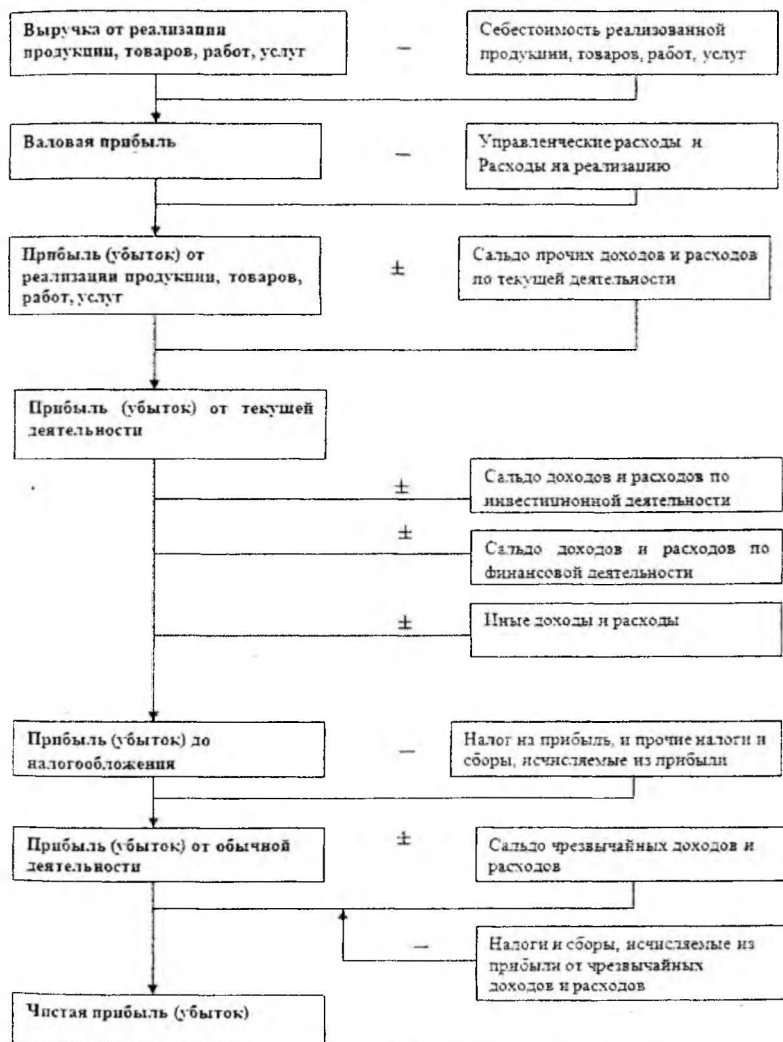


Рисунок 2 – Модель формирования прибыли

Примечание – Источник: собственная разработка

Таким образом, структурные составляющие предложенной классификации доходов и расходов – доходы и расходы от текущей деятельности и прочие доходы и расходы – будут соответствовать доходам и расходам от обычной деятельности по МСФО, соответственно чрезвычайные – доходам и расходам от чрезвычайных обстоятельств по МСФО. Также данная классификация позволит без затруднений выделять финансовые результаты от инвестиционной и финансовой деятельности, которые необходимы при отражении финансовой информации в «Отчете о прибылях и убытках» согласно МСФО.

Следовательно, предлагаемая классификация и система учета прочих доходов и расходов позволит повысить информативность и аналитичность бухгалтерского учета, т.к. предоставит внешним и внутренним пользователям возможность оценить отчетность предприятия, непосредственно отражающую результат целенаправленной хозяйственной деятельности, а не результат событий, носящих случайный или необычный характер. Учетные данные, сформированные на субсчетах счетов 90 «Доходы и расходы от текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыль и убытки» позволят без дополнительных расчетов трансформировать отчёт о прибылях и убытках, составленный согласно законодательству Республики Беларусь, в отчёт, соответствующий МСФО, а также составить ряд форм статистической и бухгалтерской отчетности.

Список использованных источников

1. Лихо, С.С. Формирование показателей прибыли от реализации по МСФО. / С.С. Лихо // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 2. – С. 46–52.
2. Лихо, С.С. Развитие классификации доходов и расходов субъектов предпринимательства. / С.С. Лихо // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 3. – С. 3–6.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности / В.Ф. Палий: 3-е изд., испр. и доп. – М.: 2007. – 512 с.
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства Финансов Республики Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50, вступившего в силу с 1 января 2012 г. (в ред. постановлений Министерства Финансов от 30.04.2012 № 25, от 30.04.2012 № 26, от 20.12.2012 № 77) // Консультант Плюс: Беларусь [электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 15.08.2013.
5. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февраля 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 31 октября 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь [электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012. – Дата доступа: 15.08.2013.
6. Гражданский кодекс Республики Беларусь // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo-by/ webnpa/text.asp?RN=НК0100037>. – Дата доступа: 15.08.2013.
7. Особенности формирования финансового результата деятельности субъектов экономики / В.В. Богатырёва [и др.]; под общ. ред. В.В. Богатыревой. – Мн.: «Экоперспектива», 2005. – 168 с.

А.И. Бутурля
БГЭУ (Минск)

КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

В статье рассмотрены вопросы действующих методик классификации краткосрочных материальных активов, сформулированы рекомендации по их развитию с учетом качества краткосрочных запасов организации.