

Учет доходов и расходов в организациях промышленности

В экономической литературе, в нормативных законодательных актах, зарубежном учете нет единого мнения в трактовке понятий «доходы» и «расходы». Существуют определенные противоречия между нормативным регулированием бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательством по налогообложению. Различны 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, который ведется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности МСФО (IFRS).

Светлана ЛИХО,
соискатель БГЭУ

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 определению, данному в МСФО, однако более сужены, так как увеличение экономических выгод здесь связывается только с поступлением активов. Кроме того, в определении дохода в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» №181и ПБУ 9/99 понятие «доход» в отличие от МСФО не связывается с отчетным периодом.

Понятие «доход», по нашему мнению, понятие более широкое, 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 – еще и вследствие истощения активов, то есть когда активы не выбывают, но стоимость их снижается. Таким образом, в отечественном учете понятие «расходы» более узкое, чем в МСФО. Кроме того, при определении расходов, как и при определении доходов, в этих стандартах отсутствует указание на отчетный период.

Для правильного отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете, для составления финансовой отчетности важную роль играет их четкая классификация. Предлагаем использовать следующую классификацию доходов и расходов (рис. 1).

Наименование счета 90 «Реализация», на наш взгляд, не отражает сути данного счета. Для отражения доходов и расходов на счетах бухгалтерского учета согласно предложенной классификации предлага-

ем счет 90 озаглавить «Доходы и расходы операционной деятельности». Для устранения путаницы в терминологии «операционными в соответствии с МСФО следует считать доходы, полученные от основного вида деятельности организации.

К счету 90 «Доходы и расходы операционной деятельности» могут быть открыты субсчета.

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



Рис. 1. Предлагаемая классификация доходов

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 директ-костинг. Метод директ-костинг широко распространен в экономически развитых странах и основан на прямом списании управленческих расходов за счет уменьшения 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). Для расчета полной фактической себестоимости отдельных видов реализованной продукции управленческие расходы могут быть распределены по видам выпущенной продукции, как мы полагаем, пропорционально переменной себестоимости, объему выпущенной продукции и другим базам распределения. Применение расчета себестоимости по переменным расходам дает возможность «избежать сложных вычислений постоянных расходов на каждый вид продукции, позволяет сравнить продажную выручку и предель-

ную прибыль, а также списать все периодические расходы на реализованные товары и оценить товарные остатки на складах по переменным расходам. Последнее обстоятельство позволяет перевести возможный риск от непродачи товаров на текущий год, уменьшив прибыль и, как следствие, налоги» [7, с.199].

Счет 91 в соответствии с действующим Типовым планом счетов в Республике Беларусь предназначен для учета операционных доходов и расходов. 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 – вызывает необходимость расчета дополнительных корректировок в применяемой системе налогового учета в связи с отсутствием в налоговом учете понятия «операционная деятельность». Все это ведет к усложнению процесса осуществления бухгалтерского и налогового учета, к искажению сути операционной деятельности.

Для устранения противоречий предлагаем счет 91 озаглавить «Доходы и расходы инвестиционной деятельности», что более верно отражает состав доходов и расходов, учитываемых на данном счете.

Так, под инвестиционной деятельностью Инвестиционный кодекс Республики Беларусь понимает «действия инвестора по вложению инвестиций в производство продукции (работ, услуг) или их иному использованию для получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата» [5]. Под инвестициями подразумеваются: «любое имущество, включая денежные средства, ценные бумаги, оборудование и результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащие инвестору на праве собственности или ином вещном праве, и имущественные права, вкладываемые инвестором в объекты инвестиционной деятельности в целях получения прибыли (дохода) и (или) достижения иного значимого результата» [5]. Согласно МСФО 7 инвестиционная деятельность – это «приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам» [6, с.127].

В составе доходов и расходов от инвестиционной 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.

В соответствии с Типовым планом счетов Республики Беларусь внереализационными являются доходы от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации. Внереализационные расходы представляют собой убытки и потери по вышеуказанным операциям, а также тем операциям, которые не приводят к появлению в будущем экономических выгод. По нашему мнению, чрезвычайные расходы, которые в соответствии с действующим Ти-

Структура предлагаемого счета 90
«Доходы и расходы операционной деятельности»

Дебет счета	Кредит счета
Расходы операционной деятельности: -себестоимость реализованной продукции по прямым -переменным затратам -управленческие расходы -коммерческие расходы -налоги, уплачиваемые из выручки -экспортные пошлины -прибыль от реализации	Доходы от операционной деятельности: -выручка от реализации продукции -убыток от реализации

Таблица 1

Классификация чрезвычайных доходов и расходов

Виды чрезвычайных обстоятельств	Состав чрезвычайных расходов	Состав чрезвычайных доходов
Обстоятельства, связанные с изменением экономических условий деятельности субъектов хозяйствования (непредвиденные обстоятельства)	Конфискация активов Изменения законодательства Национализация имущества	Страховое возмещение Оплата части убытков виновным лицом Благотворительная помощь
Обстоятельства, связанные со стихийными бедствиями природно-климатического и техногенного характера (чрезвычайные обстоятельства)	Землетрясения, наводнения, снегопады, бураны, ливни, град Аварии: -на транспорте -в энергетических системах -в коммунальных системах -прорывы плотин, дамб Взрывы, пожары, выбросы ядовитых веществ	Страховое возмещение

повым планом счетов Республики Беларусь учитываются на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы», необходимо выделить из состава внереализационных и учитывать как убытки на счете 99 «Прибыли и убытки».

Учитывая, что в Инструкции по применению Типового плана счетов Республики Беларусь указан лишь частично состав чрезвычайных расходов, в составе внереализационных расходов предлагаем сгруппи-

ровать чрезвычайные обстоятельства по следующим видам (таблица 1).

На счете 99 «Прибыли и убытки» предлагаем использовать субсчета, которые позволят без дополнительных расчетов составить Отчет о прибылях и убытках (таблица 2).

Предлагаемая система учета доходов и расходов позволит повысить информативность и аналитичность бухгалтерского учета. Учетные данные, сформированные на субсчетах счета

90 «Доходы и расходы от операционной деятельности», дают возможность без дополнительных расчетов определить валовую (маржинальную) прибыль, проанализировать уровень прямых-переменных и постоянных расходов, составить ряд форм статистической и бухгалтерской отчетности.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Глушков И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Москва: «КНОРУС», Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2002. – 1200 с.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 №181)// Главный бухгалтер, – 2004. – №6. – С.19-24.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 №182)// Главный бухгалтер, – 2004, – №6. – С.25-30.
4. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 456 с. (Серия «Высшее образование».)
5. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=НК0100037>
6. Меренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности. Серия «Высшее образование». М.: Национальный институт бизнеса; Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 288 с.
7. Шерemet А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 333 с.

Таблица 2

Предлагаемая система субсчетов доходов и расходов от внереализационной деятельности счета 99 «Прибыли и убытки»

Счет / Код субсчета	Наименование
99	Прибыли и убытки
99/1	Прибыль за отчетный период
99/11	Прибыль от операционной деятельности
99/12	Прибыль от инвестиционной деятельности
99/13	Прибыль от внереализационных доходов и расходов
99/2	Убыток за отчетный период
99/21	Убыток от операционной деятельности
99/22	Убыток от инвестиционной деятельности
99/23	Убыток от внереализационных доходов и расходов
99/3	Налоги, сборы, платежи, расходы, производимые из прибыли
99/4	Чрезвычайные доходы
99/5	Чрезвычайные расходы (убытки)