

Таким образом, налоговое администрирование – это важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления, которая представляет собой совокупность организационно-экономических отношений в сфере налогообложения, основанных на нормативно-правовом регулировании в системе установления, введения, взимания налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов.

УДК 657.446 (476)

Статкевич Д.А.

Белорусский государственный экономический университет

Минск, Республика Беларусь

e-mail: dstatkevich74@mail.ru

## **ПРОБЛЕМЫ КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

*В статье рассмотрены проблемы классификации доходов и расходов в бухгалтерском учете по их отношению к текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в белорусском законодательстве. Предложено определение инвестиционной деятельности, позволяющее конкретизировать объекты бухгалтерского учета, относящиеся к ней.*

**Ключевые слова:** *доходы; расходы; текущая деятельность; инвестиционная деятельность; финансовая деятельность; международные стандарты финансовой отчетности; выручка; себестоимость; отчетность*

Statkevich D.A.,

Belarus State Economic University

Minsk, Republic of Belarus

## **THE PROBLEMS OF CLASSIFICATION OF INCOME AND EXPENSES IN ACCOUNTING**

*The article deals with the problem of classification of incomes and expenses in the accounting for them with respect to the current, in-*

*vestment and financial activities in the Belarusian legislation. Proposition, but the definition of investment, allowing concrete-ized accounting objects related to it*

**Keywords:** *income; costs; current activity; investment activities; financial activities; international financial reporting standards; revenue; cost price; reporting*

В инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011, деятельность организации классифицирована на текущую, инвестиционную и финансовую. Подобный подход используется в МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств», но в нем указанная классификация видов деятельности применяется к денежным потокам. Это приводит к тому, что не все доходы и расходы можно однозначно связать с текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью.

В предыдущих исследованиях, автором уже отмечалась неясность критериев при делении доходов и расходов в белорусском законодательстве на выручку от реализации и себестоимость реализации, операционные и внереализационные доходы и расходы. В частности исследовалась взаимосвязь между типичными хозяйственными операциями и возникновением операционных доходов и расходов [3].

Вопросам классификации доходов и расходов посвящены научные статьи и других авторов. Так, Никандрова Л.К. придерживается точки зрения о разделении доходов и расходов на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы. Решение о том, какие доходы и расходы относятся к обычным видам деятельности закрепляется в учетной политике [1]. Ясенко Г.Н. и Германова Е.Н. в своих исследованиях пришли к выводу, что при классификации доходов и расходов для представления их в отчете о прибылях и убытках необходимо следовать таким критериям, как вид и масштабы деятельности экономического субъекта, систематичность появления доходов и расходов, а также их взаимосвязь [4]. Точки зрения о необходимости унификации показателей отчета о прибылях и убытках и показателей, используемых в экономическом анализе, придерживаются Новикова Е.Н., Новиков В.А. Так, в частности, единый подход должен быть к формированию себестоимости продукции (работ, услуг), управленческих расходов, валовой прибыли, маржинальной прибыли [2].

Согласно инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов инвестиционная деятельность – это деятельность организа-

ции по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Текущая деятельность – это основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность – это деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Согласно МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» операционная деятельность – это основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности. Сумма потоков денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой мере операции предприятия обеспечивают поступление денежных средств, достаточных для погашения займов, сохранения операционных возможностей предприятия, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования. Информация о конкретных составляющих движения денежных средств от операционной деятельности за предыдущие периоды в сочетании с другой информацией полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств от операционной деятельности.

Инвестиционная деятельность – это приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение, поскольку оно показывает, какие расходы были произведены с целью приобретения ресурсов, предназначенных для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств. Только те расходы, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Финансовая деятельность – это деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных

средств предприятия. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на будущие денежные потоки предприятия со стороны тех, кто его финансирует.

Из приведенных определений следует, что текущая деятельность в нашей стране соответствует операционной деятельности согласно МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств». Что касается инвестиционной деятельности, то в нашем законодательстве финансовые вложения понимаются как инвестиции, что привело к признанию доходов и расходов, связанных с реализацией (погашением) финансовых вложений, в составе доходов и расходов по инвестиционной деятельности. В то же время согласно МСФО 7 доходы и расходы возникающее от покупки или продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, относятся к операционной деятельности. Поэтому, в белорусском законодательстве следовало доходы и расходы, связанные с реализацией краткосрочных финансовых вложений отнести к доходам и расходам по текущей деятельности, а доходы и расходы, связанные с реализацией долгосрочных финансовых вложений отнести к доходам и расходам по инвестиционной деятельности. Это относится и к создаваемым резервам под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемым суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг), которые должны относиться не к инвестиционной деятельности, а к текущей деятельности.

Надо отметить также преимущество определения инвестиционной деятельности в белорусском законодательстве по сравнению с МСФО 7. Так в МСФО 7 инвестиции, не относящихся к эквивалентам денежных средств, относятся к инвестиционной деятельности, но при этом определение инвестиций не дается. Одним из определений инвестиций, отражающим их экономический смысл, является следующее определение. Инвестиции – это финансовые, материальные ресурсы и другие имущественные и интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности, в результате которой образуется прибыль (доход) или достигается социальный эффект. Если переложить это определение на язык бухгалтерского учета, то получается, что инвестиции – это активы, поскольку главное для инвестиций – это участие в деятельности организации, которое приносит экономическую выгоду (прибыль или доход). В белорусском законодательстве в определении

инвестиционной деятельности говорить не об инвестициях, а о конкретном объекте – о финансовых вложениях.

Возникновению разночтений нормативных документов способствует вообще отсутствие в МСФО определения инвестиций. Об инвестициях говорится в некоторых стандартах: в МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании», МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», МСФО 40 «Инвестиционное имущество», МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Но во всех этих стандартах рассматриваются инвестиции применительно к частным случаям.

Исследование доходов и расходов, возникающих в результате текущей (операционной) и инвестиционной деятельности и в белорусском законодательстве и в МСФО, позволяет отметить, что основными критериями их деления являются критерии деления активов на долгосрочные и краткосрочные, а также ответ на вопрос о том, используется данный объект учета в коммерческих, торговых целях или в иных целях. При этом следует учесть, что в МСФО для деления объектов учета на долгосрочные и краткосрочные не обязательно сравнивать срок их использования с величиной 12 месяцев. Так, например, причиной отнесения объекта к краткосрочным активам может быть намерение его потратить в рамках обычного операционного цикла предприятия или использование для целей торговли.

Отнесение процентов, причитающихся к получению, к инвестиционной деятельности в инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов не соответствует ни определению ни смыслу понятия инвестиционной деятельности как в самой инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, так и в МСФО 7. Проценты, причитающиеся к получению, это вид выручки согласно МСФО 18 «Выручка». Следуя логике деления доходов и расходов, возникающих в результате текущей и инвестиционной деятельности, необходимо учитывать срок использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты.

Исследование доходов и расходов, возникающих в результате финансовой деятельности, позволяет выявить следующие несоответствия. Так, в белорусском законодательстве проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством) – это не денежные выплаты по заемным средствам, а затраты по займам согласно МСФО 23 «Затраты по займам» и, следовательно, это не финансовая деятельность, а текущая деятельность.

Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте; разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства не соответствуют определению финансовой деятельности ни в инструкции по учету доходов и расходов, ни в МСФО 7. Эти объекты учета являются результатом текущей деятельности, а не финансовой деятельности.

Таким образом, проведенные исследования позволяют сделать следующие выводы.

Во-первых, наиболее соответствующей МСФО и конкретной с точки зрения бухгалтерского учета является следующее определение инвестиционной деятельности. Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов.

Во-вторых, исходя из определений текущей и финансовой деятельности согласно МСФО и предложенного определения инвестиционной деятельности классификация доходов и расходов, приведенных в инструкции по учету доходов и расходов, будет выглядеть следующим образом.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности включаются доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием краткосрочных активов (за исключением продукции, товаров); суммы излишков краткосрочных активов, выявленных в результате инвентаризации; стоимость краткосрочных активов, полученных или переданных безвозмездно; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение краткосрочных активов, финансирование текущих расходов; доходы и расходы от уступки права требования; суммы недостач и потерь от порчи краткосрочных активов; суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов; суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов; доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости; проценты, причитающиеся к получению; суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов; расходы по аннулиро-

ванным производственным заказам; расходы обслуживающих производств и хозяйств; материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год; не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам; штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению; неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению; неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате; расходы, связанные с рассмотрением дел в судах; доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями; проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством); расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга); курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством; разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством; другие доходы и расходы по текущей деятельности.

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности включаются доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов; суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации; суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов; суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов; стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно; прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности включаются разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций); доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением ценных бумаг собственного выпуска (в

случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг); прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

Следует обратить внимание, что классификация доходов и расходов, принятая в Республике Беларусь на основании МСФО, имеет недостатки. Так, в МСФО классификация деятельности на текущую, инвестиционную и финансовую применяется по отношению к денежным потокам. Поэтому, применение такого же подхода к классификации доходов и расходов приводит к тому, что по экономическому смыслу доходы и расходы по финансовой деятельности вообще не возникают. Так, например, увеличение уставного капитала за счет внесения денежных средств – это финансовая деятельность согласно МСФО и при этом происходит приток денежных средств. И если в связи с этой хозяйственной операцией возникают какие-либо доходы и расходы, то они по сути будут относиться к текущей деятельности.

#### **Список использованных источников:**

1. Никандрова Л.К. Понятие доходов и расходов, их классификация и отражение в учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2011. – № 8 (152). – С. 2–9.

2. Новикова Н.Е., Новиков В.А. Показатели доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 30 (372). – С. 2–7.

3. Статкевич Д.А. Классификация операционных доходов и расходов в современных условиях // Сборник научных трудов IX Международной научно-практической конференции «Партнерство бизнеса и образования в инновационном развитии региона» (28 октября 2010 г., г. Тверь) / Под ред. Ассориной Г.Ю.; Тверской филиал государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ)». – Тверь, 2010. – С. 344 – 348.

4. Ясенко Г.Н., Германова Е.Н. Основы классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2016. – № 121. – С. 1– 11.