

## РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В статье представлены результаты исследования определений доходов и расходов организации в системе нормативных правовых актов, даны рекомендации по уточнению их сущности и содержания, обеспечивающие формирование достоверной информации о финансовых результатах по видам деятельности и собственном капитале хозяйствующего субъекта.

The article presents the results of the study definitions of income and expenditure of the organization in the system of normative legal acts and recommendations on refining their essence and content, providing formation of reliable information about the financial results by activities and the equity capital of the business entity.

Бухгалтерский учет доходов и расходов является центральным и одним из наиболее важных участков во всей системе управления организации и это не случайно, так как сопоставлением двух названных категорий определяется конечный финансовый результат и эффективность работы хозяйствующего субъекта. Категории «доходы» и «расходы» играют важнейшую роль не только в бухгалтерском учете, но и в системе управления в целом. Как факты хозяйственной жизни организации, обеспечивающие формирование финансового результата и изменение собственного капитала, доходы и расходы имеют специфику определения, классификации и отражения в каждой из подсистем хозяйственного учета. Для целей бухгалтерского учета их определения представлены в Законе Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности», но, по нашему мнению, требуют уточнения и развития в увязке с активами и обязательствами, являющимися причиной появления доходов и расходов, а также изменением собственного капитала как следствия их влияния.

Определения доходов и расходов организации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета представлены в таблице.

Нормативное регулирование понятий доходов и расходов организации

Нормативный акт	Понятие «доходы»	Понятие «расходы»
Концептуальные основы (принципы) подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) [1]	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	Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала
Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [2]	Увеличение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации	Уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации

Представленные в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» определения доходов и расходов организации являются интерпретацией соответствующих определений, данных в Концептуальных основах (принципах) подготовки и представления финансовой отчетности. Фактором формирования доходов и расходов в определениях является экономическая выгода. В нормативных правовых актах Республики Беларусь данное понятие не рассматривается. Прямого указания на «экономическую выгоду» нет и в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В Концептуальных основах (принципах) подготовки и представления финансовой отчетности дано понятие «будущая экономическая выгода, заключенная в

активе» как потенциал, который войдет непосредственно или косвенно в поток наличных или денежных эквивалентов организации [1].

Ряд ученых, таких как Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева, выражают негативное отношение к использованию в определениях доходов и расходов понятия экономической выгоды. По их мнению, «...во-первых, само понятие «экономическая выгода» настолько условно, что относить его к бухгалтерской практике весьма сложно; во-вторых, неопределенность получения оплаты – почти постоянный факт в нашей хозяйственной жизни и, следовательно, почти всегда уверенность в получении выгод отсутствует, а кроме того, в сделках возможны выгоды, о которых бухгалтеры предпочитают не знать; в-третьих, возможны явно убыточные сделки, и следовательно, они не могут принести выгоды, но бухгалтер должен исходить из того, что его работодатели ничего даром и себе в убыток не делают» [3, с. 489].

Анализируя содержание экономической выгоды, А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечи-тайло лояльно отмечают, что «...конечно, понятие экономической выгоды не без изъянов. В то же время мы исходим из того, что это абстрактное указание направления хозяйственной операции (увеличение или уменьшение), способствующее установлению соответствующих дефиниций» [4, с. 41].

Исследуя квалификацию категорий «доход» и «экономическая выгода» с помощью международных и национальных стандартов бухгалтерского учета, Е. П. Пономаренко утверждает, что «экономическая выгода, заключенная в том или ином активе, превращается в доход организации в процессе кругооборота ее средств» [5, с. 43].

Базируясь на определении выгоды, представленном в словаре С. И. Ожегова как «польза, преимущество», О. П. Гладких считает, что «...ближайшим синонимом к пользе или преимуществу применительно к производственно-хозяйственной деятельности предприятия является его прибыль» [6, с. 48]. В развитие этого тезиса автор предлагает заменить понятие «экономическая выгода» на понятие «прибыль», а определения доходов и расходов представить следующим образом: «*Доходами организации* следует признавать увеличение прибыли организации в течение отчетного периода, происходящее в форме получения или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. Под «*расходами*» организации следует понимать уменьшение прибыли в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» [6, с. 49].

Считаем, что подмена понятия экономической выгоды понятием прибыли как источника происхождения доходов и расходов противоречит формальной логике, так как сама прибыль выявляется в бухгалтерском учете путем сопоставления доходов и расходов.

Анализ определений доходов и расходов, содержащихся в нормативных правовых актах, показывает, что в основу их положен принцип выражения доходов и расходов через изменение активов, обязательств и собственного капитала. Следовательно, объекты бухгалтерского учета (активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы) находятся в тесной взаимосвязи, а понятие «экономическая выгода», по нашему мнению, не является определяющим при квалификации доходов и расходов. Их необходимо идентифицировать в увязке с изменениями активов и обязательств.

Собственным капиталом, с юридической точки зрения, принято считать превышение стоимости активов над обязательствами. Соответственно, факторами, обеспечивающими его прирост (снижение), могут быть изменение активов или обязательств. Очевидно, что экономическая выгода как потенциальная возможность способствовать притоку денежных средств заключается только в активах. Списание не востребуемых обязательств приводит, с одной стороны, к сохранению активов из-за несостоявшегося предполагаемого их оттока, а с другой – к получению экономической выгоды, ведущей к увеличению собственного капитала.

В Республике Беларусь доход определяется как увеличение стоимости активов, приводящее к увеличению собственного капитала организации, за исключением вкладов собственника ее имущества [2]. Однако дооценка долгосрочных активов, превышающая сумму ранее произведенной уценки, не квалифицируется доходом, несмотря на то что при данном факте хозяйственной жизни происходит увеличение стоимости активов, а следовательно, и прирост собственного капитала.

Отсрочка от признания в учете доходами отчетного периода фактов переоценки долгосрочных активов обусловлена рядом обстоятельств. Переоцененная стоимость долгосрочных активов возмещается через затраты и подлежит декапитализации в сумме начисленной амортизации на протяжении расчетного (ожидаемого) срока службы данного объекта. В этой связи в Республике

Беларусь *прирост* стоимости долгосрочных активов в результате их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством, в учете отражается как увеличение добавочного капитала. Исключение составляет долгосрочное имущество, сданное в аренду. Результаты переоценки инвестиционной недвижимости квалифицируются как доходы или расходы и декапитализируются в отчетном периоде, так как данный ресурс способствует получению экономической выгоды не только в сумме затрат, понесенных на их создание (приобретение), но и в виде дополнительных платежей, поступающих от арендаторов.

Согласно МСФО прирост добавочного капитала от переоценки долгосрочных активов трансформируется в нераспределенную прибыль либо целиком в момент выбытия основного средства, либо по частям, пропорционально начисленной амортизации [1]. В Республике Беларусь предусмотрен лишь один вариант: сумма прироста стоимости долгосрочных активов, образовавшаяся в результате ранее проведенных их переоценок, включается в добавочный капитал и трансформируется в категорию нераспределенной прибыли только после выбытия данных активов.

Для целей управления в финансовой отчетности информация о собственном капитале должна структурироваться по источникам его прироста. Такой подход позволит ее пользователям определить границы возможного распределения или использования наращенного капитала, так как образованный добавочный капитал не может быть источником выплаты дивидендов (доходов) собственникам имущества организации. По нашему мнению, данное правило должно распространяться и на нераспределенную прибыль, полученную в результате переоценки долгосрочных активов. Данный вид прибыли нельзя признать заработанным хозяйствующим субъектом, так как он предназначен для возмещения стоимости долгосрочных активов, обеспечивающих хозяйственную деятельность.

Включение амортизационных отчислений в стоимость производимой с их использованием продукции (в расходы на реализацию, в стоимость выполненных работ и оказанных услуг) позволят возместить стоимость долгосрочных активов с учетом влияния инфляционных процессов. Следовательно, экономическая выгода от использования долгосрочных активов заключается в получении денежного эквивалента, необходимого для приобретения аналогичных видов активов по текущим ценам. Эти поступления могут быть распределены между учредителями в случае ликвидации организации и погашения ее обязательств.

Снижение стоимости долгосрочных активов сверх ранее наращенной в результате переоценки стоимости в бухгалтерском учете квалифицируется как расход текущего периода. Это обстоятельство обусловлено тем, что в национальной и международной практике бухгалтерского учета затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в момент их совершения, т. е. происходит разовая декапитализация разницы от снижения их стоимости, приводящая к уменьшению собственного капитала. Данное правило соответствует одному из основополагающих принципов бухгалтерского учета – отражению расходов в момент их возникновения, если для их возмещения нет доходов.

В отличие от долгосрочных активов, иной порядок декапитализации применяется в отношении краткосрочных активов. Их стоимость признается затратами, расходами, доходами и подлежит декапитализации в полной сумме в том отчетном периоде, когда произошла переоценка активов, изменяя при этом *заработанный капитал* организации. Краткосрочные материальные активы полностью потребляются и приносят организации экономическую выгоду в течение одного операционного цикла, как правило, не превышающего 12 мес. Скорость обращения краткосрочных активов полностью зависит от результатов работы менеджеров организации.

Активы, обязательства и собственный капитал являются составляющими балансового уравнения (*Собственный капитал = Активы – Обязательства*). Поскольку активы и обязательства влияют на сумму собственного капитала, то в данной статье изложены особенности определения доходов и расходов в увязке с собственным капиталом, а также определено влияние переоценки долгосрочных активов на изменение собственного капитала и сумму распределяемой прибыли.

### Список литературы

1. **Палий, В. Ф.** Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2013. – 512 с.
2. **О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2013.

3. **Соколов, Я. В.** Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
4. **Нечитайло, А. И.** Методология и концепции бухгалтерского учета : учеб. пособие / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов н/Д : Феникс, 2013. – 221 с.
5. **Пономаренко, Е. П.** Проблемы квалификации экономической выгоды и доходов в Республике Беларусь / Е. П. Пономаренко // Бухгалт. учет и анализ. – 2004. – № 8. – С. 42–44.
6. **Гладких, О. П.** Нормативное регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / О. П. Гладких. – М., 2003. – 202 с.