

УДК 657

## ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ

А.В. ПОЛУЩУК

(Представлено: канд. экон. наук, доц. Л.В. МАСЬКО)

*Рассмотрены различные подходы к предмету исследования, сущности проблемы формирования доходов и расходов от текущей деятельности. По результатам проведенного исследования представлена сравнительная характеристика, которая явилась теоретической основой предлагаемых авторских определений.*

В Республике Беларусь основным нормативным документом, регулирующим учет доходов и расходов, является Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102. Данная инструкция является элементом государственного регулирования бухгалтерским учетом и отчетностью в Республике Беларусь и применяется при признании, оценке и раскрытии информации в бухгалтерском учете и отчетности для доходов и расходов, всближении международными стандартами финансовой отчетности.

Так как экономический элемент «доход» не имеет однозначного определения, исходя из проведенного анализа, систематизируем характерные признаки понятия «доходы» в таблице 1.

Таблица 1. – Анализ сущности понятия «Доходы»

Источник	Увеличение экономических выгод(активов) или уменьшение обязательств	Приток денежных средств и материальных ценностей	Выручка за минусом затрат	Прибавочная стоимость
1	2	3	4	5
1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»	+	-	-	-
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99	+	-	-	-
3. ПСБУ 15 «Доход» № 290	+	-	-	-
4. Налоговый кодекс Российской Федерации	+	-	-	-
5. Д.Н. Ушаков	-	+	-	-
6. Ф.А. Брокгауза, И.А. Ефрона	-	+	-	-
7. М. Макмиллан	-	+	-	-
8. Ален Бейтон, Антуан Казорла, Кристин Долло, Анн Мари Дре	-	+	-	-
9. Экономика предприятия : учебник для вузов. – М. : Банки и биржи; ЮНИТИ	-	-	+	-
10. Г.П. Журавлева	-	+	-	-
11. П.С. Ещенко, Ю.И. Палкин	-	-	+	-
12. И.М. Лемешевский	-	+	-	-
13. Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева	-	+	-	-
14. А.Н. Азрилиян	-	+	-	-
15. Т.А. Фролова	-	-	+	-
16. К. Маркс	-	-	-	+
Итого	25%	50%	19%	6%

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы и нормативных актов.

Как видно из таблицы 1, нормативные документы Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Украина по бухгалтерскому учету трактуют доход как увеличение экономических выгод (активов) или уменьшение обязательств. Так, Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция 102) устанавливает, что доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного

периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Авторы экономических словарей Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева, Д.Н. Ушаков, Ф.А. Брокгауза, И.А. Ефрона, М. Макмиллан, А.Н. Азрилян, а также авторы учебников по экономической теории Ален Бейтон, Антуан Казорла, Кристин Долло, Анн Мари Дре, Г.П.Журавлева, И.М.Лемешевский сходятся во мнении, что доход — это денежные средства или материальные ценности, полученные в результате какой-либо деятельности за определённый период времени.

С точки зрения авторов учебников по экономической теории П.С. Ещенко, Ю.И. Палкин и Т.А. Фролова, доход – это выручка от реализации продукции (работ, услуг) за вычетом материальных затрат.

Интересное и не похожее на все вышеприведенные мнение по поводу понятия «доход» выражает известный финансист 19 века К. Маркс в своем труде «Капитал» (1867 г.).

Карл Маркс определяет доход как прибавочную стоимость, полученную в результате движения капитала. Объясняется это тем, что капиталу необходимо непрерывно производить прибавочную стоимость и постоянно воспроизводить её для того, чтобы он продолжал существовать. Создав прибавочную стоимость, капитал должен быть снова применен, чтобы вторично её создать, и т.д. Следовательно, капитал всё снова и снова производит прибавочную стоимость и воспроизводит её. Прибавочная стоимость выступает как постоянно возрождающийся плод находящегося в движении капитала, как постоянный доход с капитала, как прибыль [1].

По нашему мнению, наиболее точно отражающим сущность понятия доход является определение представленное в Инструкции 102 о том, что доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Финансовый результат от текущей деятельности является главной составляющей общего финансового результата наряду с финансовым результатом от инвестиционной и финансовой деятельности. Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности [5]. Финансовый результат от текущей деятельности определяется как разница между доходами и расходами от текущей деятельности. Поэтому важно понимать сущность понятий «доходы от текущей деятельности» и «расходы от текущей деятельности».

На основании проведенного анализа подходов к понятию «доходы от текущей деятельности» авторов специальной литературы по бухгалтерскому учету и нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, составим аналитическую таблицу 2.

Таблица 2. – Анализ сущности понятия «Доходы от текущей деятельности»

Источник	Выручка от реализации	Доходы от реализации	Результат хозяйствования от основной деятельности
1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 № 102	+	-	-
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99	+	-	-
3. А.О. Левкович	-	+	-
4. О.В. Грищенко	-	-	+
5. Т.А. Фролова	+	-	-
Итого	<b>60%</b>	<b>20%</b>	<b>20%</b>

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы и нормативных актов.

Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 (в ред. постановления Минфина от 08.02.2013 № 11) признает доходами от текущей деятельности выручку от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы от текущей деятельности [3]. Примерно такое же определение встречается в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 144н).

Автор экономической литературы Т.А.Фролова также характеризуют доходы от текущей деятельности выручкой от реализации продукции (работ, услуг) за вычетом материальных затрат [9]. Такой подход к понятию «доходы от текущей деятельности» занимает 60% от всех изученных подходов. По

20% в общем количестве занимают определения сущности понятия «доходы от текущей деятельности» как доходов от реализации готовой продукции, товаров и полуфабрикатов собственного изготовления (А.О. Левкович) и как результата хозяйствования от основной деятельности (О.В. Грищенко).

Мы же согласимся с большинством. Таким образом, на наш взгляд, доходы от текущей деятельности – это выручка от реализации товаров, работ, услуг, полученная в процессе текущей деятельности предприятия.

Предприятие, функционируя на рынке и получая доходы, обязательно несет расходы. В аналитической таблице 3 систематизируем характерные признаки понятия «расходы».

Таблица 3. – Анализ сущности понятия «Расходы»

Источник	Уменьшение экономических выгод (активов) или увеличение обязательств	Затраты	Сумма, израсходованная для оплаты товаров или услуг	Использование ресурсов для получения дохода
1.Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 №102	+	-	-	-
2.Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»	+	-	-	-
3. ПСБУ 16 «Расход» № 318	+	-	-	-
4.Налоговый кодекс Российской Федерации	-	+	-	-
5.Налоговый кодекс Украины	+	-	-	-
6.Е.Е.Румянцева	-	+	-	-
7. А.Б. Борисов	-	+	-	-
8.А.Г.Грязновой	-	+	-	-
9.Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовской, Е. Б. Стародубцева	+	-	-	-
10.М.Е.Медведев	-	+	-	-
11.Грэхэм Бетс, Барри Брайндли, С. Уильямс	-	-	+	-
12.А.С.Игуменников	-	-	-	+
13.Н.П.Мощенко	+	-	-	-
14.Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	+	-	-	-
15.Я.В.Соколов,Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков	-	-	-	+
16.О.В.Грищенко	-	-	-	+
Итого	44%	31%	6%	19%

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы и нормативных актов.

Инструкция №102 определяет расходы как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) [3].

Закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. N 3321-ХП «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона Республики Беларусь от 26.12.2007 N 302-3) трактует расходы как уменьшение активов или увеличение обязательств, ведущие к уменьшению капитала [7]. Практически такое же определение расходам дается в нормативных документах Российской Федерации и Республики Украина и авторов экономических соавторов Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовской, Е.Б. Стародубцева, Н.П. Мощенко.

С точки зрения А.Б. Борисова, А.Г. Грязногого, М.Е. Медведева расходы – затраты или издержки предприятия, приводящие к уменьшению его средств (капитала) или к увеличению его обязательств в процессе хозяйственной деятельности [4]. Налоговый кодекс Российской Федерации признает расходы обоснованными и документально подтвержденными затратами.

Еще одна группа авторов, взгляды которых целесообразно объединить в одно целое, объясняет суть расходов как использование ресурсов для получения дохода. Представителями этой группы являются А.С. Игуменников, Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков, О.В. Грищенко. Так, расходами организации признается стоимость использованных ресурсов, которые полностью потрачены (израсходованы) в течение определенного периода времени для получения дохода [6].

Итак, на основании таблицы 3 сделаем вывод о том, что в большей части изученных источников (44%) встречается определение расхода как уменьшение активов или увеличение обязательств, ведущие к уменьшению капитала. Второе место разделили две трактовки понятия «расход»: затраты в процессе хозяйственной деятельности (31%) и использование ресурсов для получения дохода (19%). На третьем месте – сумма, израсходованная для оплаты товаров или услуг (6%).

Таким образом, по нашему мнению, расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты предприятия в процессе хозяйственной деятельности, направленные на получение доходов.

Как отмечалось выше, доходы тесно связаны с расходами. Поэтому проанализируем различные подходы к сущности понятия «расходы от текущей деятельности». Для этого систематизируем характерные признаки в аналитической таблице 4.

Таблица 4. – Анализ сущности понятия «Расходы от текущей деятельности»

Источник	Затраты, относящиеся к доходам по текущей деятельности	Расходы, связанные с реализацией	Совокупная себестоимость реализованной продукции
1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов от 30.09.2011 №102	+	-	-
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99	-	+	-
3. А.В. Гартвич	+	+	-
4. В.Н. Жуков	-	-	+
5. Г.Г. Завилейский	-	-	+
Итого	<b>40%</b>	<b>40%</b>	<b>20%</b>

Примечание: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы и нормативных актов.

Как видно из таблицы 4, Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102 (в ред. постановления Минфина от 08.02.2013 № 11) признает расходами по текущей деятельности часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученных организацией в отчетном периоде. А.В.Гартвич в своем определении расходов от текущей деятельности называет их расходами, связанными с реализацией, направленными на получение доходов.

В Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденном Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 №144н) расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров [8].

В.Н.Жуков и Г.Г.Завилейский считают, что расходы от текущей деятельности являются совокупной себестоимостью выпущенной и проданной продукции.

Подводя итоги, отметим, что в 40% изученных источников встречается определение расходов от текущей деятельности как расходов, связанных с реализацией и затраты, относящиеся к доходам по текущей деятельности. Второе место – совокупная себестоимость реализованной продукции (20%).

Отметим также, что по нашему мнению, все трактовки являются одинаково применимыми для определения понятия «расходы от текущей деятельности». Однако на наш взгляд, Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов наиболее точно выражает сущность расходов от текущей деятельности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Маркс К. Капитал. Т. I // Там же. Т. 23.
2. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету „Доходы организации“ ПБУ 9/99».
3. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102 (в ред. постановления Минфина от 08.02.2013 № 11) «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов» и признании утратившими силу некоторых Постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов.
4. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. — М.: Финансы и статистика. Под общ. ред. А.Г. Грязновой. 2002.
5. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) " от 31.07.1998 N 146-ФЗ(ред. от 19.02.2018).

6. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков; отв.ред. Ф.Ф.Бутынец.- М.: ТК Велби, Изд-во Проспект,2005,-664с.
7. Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. N 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона Республики Беларусь от 04.06.2015 N 268-З).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года N 33н).
9. Экономика предприятия: конспект лекций / Т.А. Фролова. - Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009.