

УДК 657.442

UDC 657.442

08.00.00 Экономические науки

Economics

ОСНОВЫ КЛАССИФИКАЦИИ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ В ОТЧЕТЕ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**THE BASIS OF CLASSIFICATION OF INCOME AND EXPENSES FOR THE PURPOSES IN THE REPORT ON FINANCIAL RESULTS**

Ясменко Галина Николаевна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского учета
Spin-код: 6125-9138, galina_jasmenko@rambler.ru

Yasmenko Galina Nikolaevna
Candidate of Economic sciences, associate professor
Department of theory of accounting
RSCI Spin-code: 6125-9138,
galina_jasmenko@rambler.ru

Германова Екатерина Николаевна
студентка учетно-финансового факультета
Spin-код: 2508-8031, katyangermanova@mail.ru
*Кубанский государственный аграрный универси-
тет, Краснодар, Россия*

Germanova Ekaterina Nikolaevna
student of the Accounting financial faculty
RSCI Spin-code: 2508-8031,
katyangermanova@mail.ru
Kuban state agrarian university, Krasnodar, Russia

Отчет о финансовых результатах является одной из основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации. Основная его цель – представление качественной информации, полезной заинтересованному пользователю для оценки эффективности деятельности экономического субъекта. В связи с тем, что данная отчетная форма представляет информацию о таких объектах бухгалтерского учета как доходы и расходы, ее формирование регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Данные учетные стандарты, в свою очередь, предоставляют возможность реализации профессионального суждения бухгалтера при установлении классификационных признаков доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах. Реализация профессионального суждения в данном случае будет предопределять уровень полезности отчета для заинтересованного пользователя. Исследование совокупности возможных подходов к установлению классификационных признаков доходов и расходов для представления в отчете о финансовых результатах дало возможность заключить, что профессиональное суждение бухгалтера в данном случае, должно реализовываться с учетом таких факторов как вид и масштабы деятельности экономического субъекта, систематичность появления доходов и расходов, а также их взаимосвязь

The statement of financial performance is one of the main forms of accounting (financial) statements of commercial organizations. The main goal is to provide quality information useful to the interested user to evaluate the effectiveness of activity of an economic subject. Due to the fact, that this reporting form provides information about such objects of accounting as income and expenses, its formation is governed by PBU 9/99 "Incomes of organization" and PBU 10/99 "Expenses of organizations". Credentials standards, in turn, provide opportunities for the professional judgment of the accountant in establishing the classification criteria of income and expenses for presentation purposes in the statement of financial performance. The implementation of the judgment in this case will determine the level of usefulness of the report to the interested user. The study of the totality of possible approaches to the classification criteria of income and expenses for presentation in the statement of financial results has enabled to conclude that the professional accountant's judgment in this case must take into consideration such factors as the type and extent of activity of an economic subject, the regularity of occurrence of incomes and expenses, as well as their relationship

Ключевые слова: ДОХОДЫ, РАСХОДЫ, ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Keywords: INCOME, EXPENDITURE, STATEMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE

Doi: 10.21515/1990-4665-121-080

Отчет о финансовых результатах является одной из важнейших форм бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Данная отчетная форма представляет информацию о таких объектах бухгалтерско-

го учета как доходы и расходы, а, следовательно, при формировании данных о них необходимо руководствоваться нормами ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Отчет о финансовых результатах информирует заинтересованного пользователя о том, как изменился собственный капитал экономического субъекта под влиянием различных видов доходов и расходов, имевших место в отчетном периоде. В нем содержатся показатели, необходимые для целей анализа доходов и расходов, финансовых результатов деятельности, для разработки тактических и стратегических планов развития экономического субъекта, прогнозирования результатов его деятельности в будущем.

Ключевыми показателями в отчете о финансовых результатах являются доходы и расходы, промежуточные результаты по видам деятельности (валовая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения), конечный финансовый результат в виде чистой прибыли (убытка) за отчетный период, подлежащий включению в состав собственного капитала экономического субъекта.

Каждый из показателей, выделяемых в отчете о финансовых результатах, имеет свои особенности и аналитическое значение. Особое значение имеют показатели доходов и расходов, как ключевые в расчете различных категорий прибыли (убытка) экономического субъекта.

В связи с этим актуальными являются аспекты усиления аналитической составляющей данных о доходах и расходах в отчете о финансовых результатах путем предоставления информации, полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

В международной практике учета (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности») представление информации о доходах и расходах в отчете о прибыли или убытке базируется на двух альтернативных вариантах: основанном на классификации расходов по характеру затрат, либо на их класси-

фикации по функциям в рамках организации в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Особенностью российского отчета о финансовых результатах является безальтернативный характер в классификации расходов.

В настоящее время для целей представления данных о доходах и расходах российский отчет о финансовых результатах четко не структурирован, но условно в нем могут быть выделены группы строк, представляющие сведения о доходах и расходах по обычным видам деятельности (строки: 2110 «Выручка», 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы», 2220 «Управленческие расходы») и прочих доходах и расходах (строки: 2310 «Доходы от участия в других организациях», 2320 «Проценты к получению», 2330 «Проценты к уплате», 2340 «Прочие доходы», 2350 «Прочие расходы»).

Согласно п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» организация самостоятельно устанавливает критерии отнесения доходов к доходам по обычным видам деятельности и прочим. При этом числе таких критериев в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» выделены характер и направления деятельности организации, а также условия получения дохода или осуществления расхода.

Характер и направления деятельности организации непосредственно связаны с видом такой деятельности, который устанавливается согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД). Определение обычного вида деятельности для целей организации бухгалтерского учета доходов и расходов и представления данных о них в отчете о финансовых результатах, в согласованности с установленным кодом ОКВЭД является довольно обоснованным, в том числе и с позиций гармонизации информационных систем бухгалтерского и налогового учетов. Это обусловлено тем, что установление кода ОКВЭД экономическому субъекту, впоследствии оказывает непосредственное влияние на возмож-

ность применения им отдельных специальных налоговых режимов. И в этом случае, зачастую применяется критерий признания вида деятельности основным, если величина доходов от него составляет не менее 70 % от общей величины доходов организации. Таким образом, при установлении в учетной политике состава доходов и расходов по обычным видам деятельности можно отталкиваться от установленного их состава присвоенным кодом ОКВЭД, либо 70-ти процентной границей.

Критерий «условия получения дохода или осуществления расхода» базируется на регулярности появления в организации соответствующих доходов и расходов. В случае если доходы и расходы возникают в результате деятельности организации систематически и регулярно, то такие доходы и расходы могут быть признаны, полученными от обычных видов деятельности. Другие, соответственно, будут признаваться прочими.

При этом принято считать, что систематические (регулярные) доходы – это доходы экономического субъекта, которые регулярно возникают и повторяются в каждом отчетном периоде. Такие доходы, как правило, обусловлены целью создания организации. Таким образом, доходы, которые имеют место как минимум один раз в каждом отчетном периоде, организацией могут быть признаны систематическими доходами, а, следовательно, доходами от обычных видов деятельности. Заметим, что понятие отчетного периода представлено в ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Согласно нему отчетный период – это период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. В свою очередь п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации устанавливает наименьший период составления бухгалтерской (финансовой) отчетности равным одному месяцу. Исходя из этого, считаем логичным заключить, что доходы, могут быть признаны организацией доходами от обычных видов деятельности, если они имеют место в организации как минимум один раз в месяц.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» устанавливает, что в отчете о финансовых результатах расходы должны представляться с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов). Таким образом, при квалификации доходов как доходов от обычных видов деятельности исходя из обозначенных выше критериев (вид экономической деятельности, доля в общем объеме доходов организации, систематичность появления), соответствующие им расходы также должны быть отнесены к расходам по обычным видам деятельности.

Следуя логике формирования отчета о финансовых результатах, доходы от обычных видов деятельности представлены в нем показателем выручки. Расходы по обычным видам деятельности – показателем себестоимости продаж, коммерческими и управленческими расходами. При этом важно заметить, что в трактовке ПБУ 9/99 «Доходы организации» показатель выручки – это лишь одна из разновидностей доходов по обычным видам деятельности наравне с арендной платой, поступлениями от выполнения работ (оказания услуг) и т.д. Таким образом, возникает вопрос: насколько унифицированным является наименование показателя «Выручка» при таком возможном многообразии доходов от обычных видов деятельности в хозяйствующих субъектах с различными видами деятельности?

Помимо этого, следует заметить, что в трактовке МСФО 18 «Выручка» выручкой считается выручка от продажи товаров; предоставления услуг; использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды (в отношении последней позиции российской практикой формирования отчета о финансовых результатах предусмотрено ее представление в составе строки 2310 «Доходы от участия в других организациях»).

Анализируя порядок оценки величины выручки, раскрываемый в п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует отметить, что она признается в сумме, равной величине поступления денежных средств или иного имуще-

ства или величине дебиторской задолженности. При этом Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации в составе правил оценки статей бухгалтерской отчетности устанавливает обязанность экономических субъектов в случае наличия сомнительных долгов дебиторов формировать соответствующий резерв. При этом сумма резерва относится в состав прочих расходов организации. Отметим, что в данном случае, по нашему мнению, нарушается принцип соответствия доходов и расходов, обозначенный в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Данный принцип заключается в том, что квалификация расхода соответствует квалификации дохода, и наоборот. Если доход признается доходом от обычных видов деятельности, то соответствующий ему расход может быть только таким же.

Аналогичный принцип соответствия доходов и расходов продекларирован в МСФО (IAS) 18 «Выручка». Согласно п. 19 данного стандарта выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно. Расходы, в том числе гарантии и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены при выполнении других условий, необходимых для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены.

Таким образом, в целях соблюдения принципа соответствия доходов и расходов, резервы, сформированные под дебиторскую задолженность, соответствующую величине доходов от обычных видов деятельности, следует также относить в состав расходов по обычным видам деятельности организации.

В этой связи можно также выделить несоблюдение принципа соответствия доходов и расходов при представлении в отчете о финансовых результатах средств целевого финансирования, отнесенных в состав прочих доходов организации. Так, например, если организацией были получены бюд-

жетные субсидии на компенсацию уже понесенных расходов, включенных в последствие в состав себестоимости продаж, принцип соответствия доходов и расходов явно будет нарушен. В то же самое время, возникает вопрос: будет ли объективным показатель прибыли (убытка) от продаж с позиций оценки эффективности деятельности организации, если в составе факторов определяющих его величину содержатся расходы, компенсированные бюджетными средствами.

Заметим, что п. 18.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» допускает возможность сальдирования доходов и связанные с ними расходов, возникающих в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являющихся существенными для характеристики финансового положения экономического субъекта. Исходя из этого, считаем, целесообразным, в данном случае сальдировать величину расходов, компенсированных бюджетными средствами в составе себестоимости продаж суммой прочих доходов в виде бюджетных субсидий.

Из всей совокупности прочих доходов и расходов, подлежащих представлению в отчете о финансовых результатах, можно выделить доходы и расходы, которые являются сопоставимыми. Это: поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организаций, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией; расходы, связанные с продажей, выбытием и

прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств.

Обособленное выделение в отчете о финансовых результатах таких доходов и расходов может быть полезным с позиций анализа, так как даст возможность выявления обособленно финансового результата в разрезе указанных выше фактов хозяйственной жизни.

В процессе установления групп доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах следует также учитывать требование п. 18.1 ПБУ 9/99 «Доходы организации», устанавливающего необходимость обособленного выделения в рассматриваемой отчетной форме доходов, величина которых составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период. В случае обособления в отчете о финансовых результатах какого-либо вида дохода, возникает необходимость отдельного представления, связанных с ним расходов (в не зависимости от их доли в общей сумме расходов организации), все с той же целью соблюдения принципа соответствия доходов и расходов.

Несколько иной подход к классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах доходов и расходов могут использовать организации, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, расходы по обычным видам деятельности в упрощенной форме отчета о финансовых результатах могут представляться без деления на себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы. Прочие доходы представляются без разбивки на доходы от участия в других организациях, проценты к получению и прочие доходы. Установление в учетной политике использования возможности составления отчета о финансовых результатах в упрощенной форме влечет за собой и упрощение организации синтетического учета доходов и расходов, посред-

ствам сокращения числа субсчетов, открываемых к счету 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Исследование совокупности подходов к классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах дает возможность заключить, что ключевым в данном процессе является установление критериев классификации именно доходов, расходы же представляются в отчете о финансовых результатах исключительно на основе их связи с полученными доходами.

Обобщенно подходы к классификации доходов для целей представления в отчете о финансовых результатах нами представлены на рисунке 1.



Рис. 1 Возможные критерии классификации доходов для представления в отчете о финансовых результатах

Таким образом, в учетной политике экономического субъекта необходимо установить следующие аспекты, влияющие на структуру отчета о фи-

нансовых результатах и определяющие подходы к классификации доходов и расходов для целей представления в нем:

- использование возможности составления упрощенной формы отчета о финансовых результатах;
- критерии классификации доходов (в соответствии с установленным кодом ОКВЭД, в зависимости от процентного соотношения в общей совокупности доходов, в зависимости от регулярности появления и др.);
- критерии существенности доходов и расходов для обособленного выделения в отчетной форме;
- перечень доходов и расходов, которые могут представляться сальдированно в отчете о финансовых результатах.

Список литературы

1. Башкатова В.С. Бухгалтерская отчетность как информационная база экономического анализа предпринимательских рисков / В.С. Башкатова, В.В. Башкатов // Актуальные вопросы составления бухгалтерской финансовой отчетности в условиях реформирования бухгалтерского учета и отчетности Материалы IV международной студенческой научной конференции. – Краснодар, 2014. – С. 304-308.
2. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, М.С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2014. – 336 с.
3. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясменко. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 367 с.
4. Зяброва Н.П. Безналичные расчеты: новая система в действии / Зяброва Н.П. // Стратегия развития современной экономической науки в условиях глобализации и трансформации экономики. Сборник статей по материалам III международной научно-практической конференции. – Краснодар, 2015. – С. 43-46.
5. Кругляк З.И. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния / З.И. Кругляк, М.В. Калининская // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2014. – № 101. – С. 1078-1098.
6. Кругляк З.И. Система аналитических показателей налогообложения экономических субъектов / З.И. Кругляк, М.В. Калининская // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2015. – 106. – С. 649-667.
7. Левченко Е.В. Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции / Е.В. Левченко, В.В. Пищулова // Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности Материалы II Международной студенческой научной конференции (21-22 апреля 2015 г.). Краснодар; Майкоп, 2015. – С. 87-91.
8. Левченко Е.В. Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками / Е.В. Левченко, З.А. Тумова // Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетно-

сти Материалы II Международной студенческой научной конференции (21-22 апреля 2015 г.). Краснодар; Майкоп, 2015. – С. 198-203.

9. Яцишина К.С. Проблемы формирования бухгалтерской финансовой отчетности и пути их решения руководством организации / К.С. Яцишина, В.В. Башкатов // Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение Краснодар, 2014. – С. 15-21.

References

1. Bashkatova V.S. Buhgalterskaja otchetnost' kak informacionnaja baza jekonomicheskogo analiza predprinimatel'skih riskov / V.S. Bashkatova, V.V. Bashkatov // Aktu-al'nye voprosy sostavlenija buhgalterskoj finansovoj otchetnosti v uslovijah refor-mirovanija buhgalterskogo ucheta i otchetnosti Materialy IV mezhdunarodnoj studencheskoj nauchnoj konferencii. – Krasnodar, 2014. – S. 304-308.

2. Buhgalterskij uchet i analiz: ucheb. posobie / Pod red. Ju.I. Sigidova, M.S. Rybjancevoj. – M. : INFRA-M, 2014. – 336 s.

3. Buhgalterskij finansovyj uchet: ucheb. posobie / Pod red. Ju.I. Sigidova, G.N. Jasmenko. – M. : INFRA-M, 2015. – 367 s.

4. Zjabrova N.P. Beznalichnye raschety: novaja sistema v dejstvii / Zjabrova N.P. // Strategija razvitija sovremennoj jekonomicheskoi nauki v uslovijah globalizacii i transformacii jekonomiki. Sbornik statej po materialam III mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoj konferencii. – Krasnodar, 2015. – S. 43-46.

5. Krugljak Z.I. Vlijanie otдел'nyh jelementov uchetoj politiki na stat'i otchetnosti i pokazateli finansovogo sostojanija / Z.I. Krugljak, M.V. Kalinskaja // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2014. – № 101. – S. 1078-1098.

6. Krugljak Z.I. Sistema analiticheskikh pokazatelej nalogooblozhenija jekonomicheskikh sub#ektov / Z.I. Krugljak, M.V. Kalinskaja // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. – 2015. – 106. – S. 649-667.

7. Levchenko E.V. Buhgalterskaja otchetnost' v uslovijah infljaccii / E.V. Levchenko, V.V. Pishhulova // Sovremennye problemy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti Materialy II Mezhdunarodnoj studencheskoj nauchnoj konferencii (21-22 aprelja 2015 g.). Krasnodar; Majkop, 2015. – S. 87-91.

8. Levchenko E.V. Analiticheskij uchet raschetov s pokupateljami i zakazchikami / E.V. Levchenko, Z.A. Tumova // Sovremennye problemy buhgalterskogo ucheta i otchetnosti Materialy II Mezhdunarodnoj studencheskoj nauchnoj konferencii (21-22 aprelja 2015 g.). Krasnodar; Majkop, 2015. – S. 198-203.

9. Jacishina K.S. Problemy formirovanija buhgalterskoj finansovoj otchetnosti i puti ih reshenija rukovodstvom organizacii / K.S. Jacishina, V.V. Bashkatov // Formirovanie jekonomicheskogo potenciala sub#ektov hozjajstvennoj dejatel'nosti: problemy, perspektivy, uchetno-analiticheskoe obespechenie Krasnodar, 2014. – S. 15-21.