

УДК 657

ДОХОДЫ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ: СУЩНОСТЬ И СОСТАВ

*канд. экон. наук, доц. И.И. САПЕГО
(Полоцкий государственный университет)*

Рассмотрена экономическая сущность понятия «доходы» коммерческих организаций, приведены их состав и классификация для целей бухгалтерского учета в соответствии с нормативными актами. Показана действующая методика признания доходов, их сущность, состав и классификация. Детализирована классификационная модель доходов с целью рационального управления ими: доходы от венчурных инвестиций, доходы от вложений денежные эквиваленты, доходы от реструктуризации неиспользуемых основных средств, доходы от рекламы в интернете.

Введение. На протяжении ряда лет проблема сущности, состава и учета доходов рассматривалась многими отечественными и зарубежными экономистами и в настоящее время является не менее актуальной. В связи с начавшимся процессом реформирования национальной системы бухгалтерского учета на основании принципов международных стандартов финансовой отчетности возрастает значимость таких категорий, как своевременность признания, правильность оценки и отражение в бухгалтерском учете доходов, которые являются составными элементами финансового результата организации.

Как известно, целью деятельности хозяйствующих субъектов является получение максимальной прибыли в процессе хозяйственной жизни. Достижение высоких результатов работы организация предполагает:

- необходимость пересмотра подавляющего большинства управленческих аспектов, определяющих функционирование организаций и, в конечном счете, эффективность их деятельности;
- правильное определение и оценка доходов как важнейших факторов, влияющих на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов;
- рациональное использование средств труда, материальных, трудовых и финансовых ресурсов, которые помогают определить размер полученных доходов, понесенных расходов, а также конечного финансового результата.

Таким образом, актуальной становится проблема создания таких условий работы коммерческой организации и разработка соответствующей этим условиям учетной политики, которые способствовали бы достижению поставленной цели: увеличение прибыли и ее оптимизации.

Основная часть. В современных условиях хозяйствования основополагающей целью деятельности любой коммерческой организации является получение наибольшей прибыли, напрямую зависящей от величины получаемых доходов. Именно доходы являются основным источником развития материально-технической базы коммерческих организаций и фактором стабильности существования. Получение доходов – объективная необходимость рыночных отношений. Поэтому возникает потребность в развитии таких концепций, с помощью которых возможно оценить действующие методики, чтобы на их основе разработать новые направления по определению сущности, состава доходов коммерческой организации с целью совершенствования бухгалтерского учета.

К исследованию экономической природы доходов, методологических принципов их формирования обращались многие российские, зарубежные и отечественные экономисты: А. Смит, К. Маркс, Дж. Кейнс, И. Фишер, М.И. Баканов, А.М. Бирман, Е.И. Данилов, А.А. Матлин, А.В. Орлов, В.П. Прауде, Р.А. Максименко, Л.К. Семенов, Л.М. Фридман, В.Р. Шахназаров, Л.К. Друри, Б. Нидлз, А.Д. Шермет, В.Ф. Палий, С.В. Савицкая, В.В. Ковалев и др.

Вместе с тем для управления доходами организации, на наш взгляд, отсутствуют концептуальные подходы к определению учетной группировки доходов, что и обуславливает необходимость всестороннего изучения данной экономической категории.

По действующему законодательству в Республике Беларусь доходы – 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) [1].

Аналогичное определение доходам дается в МСФО: «доходы – увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или прироста активов или сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников капитала» [2].

Не признаются доходами организации поступления от других лиц:

- налогов, сборов (пошлин);
- по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.;
- в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и других активов, работ, услуг;
- в счет задатка;
- в счет залога;
- активов, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;
- по договорам долевого строительства;
- в качестве вкладов в уставный фонд организации, вкладов участников договора о совместной деятельности.

В экономической литературе имеется несколько классификаций доходов в зависимости от преследуемых целей управления ими: по отраслям деятельности, видам деятельности, источникам формирования, характеру налогообложения, влиянию инфляционного процесса, периоду формирования. Такое деление доходов применяется при проведении анализа и планирования доходов, аналитическом учете. В соответствии Инструкции № 102 все доходы коммерческой организации подразделяются в зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности (рис. 1).



Рис. 1. Классификация доходов коммерческой организации

Однако не следует забывать, что в текущем учете к доходам относят доходы будущих периодов, которые в бухгалтерском учете отражаются на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Текущая деятельность – это основная, приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности [1, абзац 9, п. 2]. Получение доходов по текущей деятельности предполагает совершение факта реализации продукции, товаров, работ, услуг, а так же прочие доходы по текущей деятельности.

В бухгалтерском учете доходы, возникающие из факта продажи продукции, товаров, работ, услуг называют выручкой от реализации. В настоящее время условия признания выручки от реализации товаров, работ, услуг максимально приближены к нормам МСФО [2]. В бухгалтерском учете для признания выручки от реализации товаров, работ, услуг необходимо соблюдение следующих условий:

- 1) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- 4) расходы, которые произведены или будут осуществлены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в бухгалтерском учете на основании п. 18 Инструкции № 102 при соблюдении следующих условий:

- 1) сумма выручки может быть определена;
- 2) имеется вероятность увеличения экономических выгод организации в результате хозяйственной операции;
- 3) степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;
- 4) расходы, которые произведены при совершении хозяйственной операции, и расходы, необходимые для ее завершения, могут быть определены.

Законодательными актами предусматривается метод отражения выручки от реализации товаров, работ, услуг по методу начисления, что соответствует положениям МСФО.

К доходам по текущей деятельности также относятся прочие доходы по текущей деятельности организаций. К таким доходам относят:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;
- доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием сырья, материалов и других запасов, за исключением готовой продукции и товаров;
- доходы по операциям с иностранной валютой;
- доходы по операциям с тарой;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи ценностей;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных безвозмездно;
- доходы от уступки права требования;
- суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов (в случае, если организация является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- доходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- прочие доходы по текущей деятельности.

Кроме того к доходам коммерческих организаций относят и доходы по инвестиционной и финансовой деятельности. В соответствии с п. 2 Инструкции № 102:

– **инвестиционная деятельность** – деятельность организации 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;

– **финансовая деятельность** – 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.

В состав доходов по **инвестиционной деятельности** включаются (п. 14 Инструкции № 102):

- доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;
- суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;
- доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы по договорам о совместной деятельности;
- доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- восстанавливаемые суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами в соответствии с законодательством;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных безвозмездно;
- доходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимостью;
- проценты, причитающиеся к получению;
- доходы прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленные в отчетном периоде;
- прочие доходы по инвестиционной деятельности.

В состав доходов по **финансовой деятельности** включаются (п. 15 Инструкции № 102):

- 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);
- 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, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- 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;
- доходы прошлых лет по финансовой деятельности, выявленные в отчетном периоде;
- прочие доходы по финансовой деятельности.

Вышеперечисленный состав доходов по действующему законодательству не в полной мере раскрывает возможности коммерческих организаций. Поэтому, следуя принципу непрерывности деятельности и принципу полноты, автор считает, что существующий состав доходов следует детализировать путем дополнения статьями по инвестиционной, а иногда и по текущей (в зависимости от специфики организации) деятельности (рис. 2).



Рис. 2. Предлагаемые статьи доходов

Кратко рассмотрим предлагаемые статьи доходов коммерческих организаций. Итак, доходы от венчурных инвестиций. Венчурные инвестиции – частный случай прямых инвестиций, предоставляемых «ангелами»-инвесторами в качестве участия в акционерном капитале небольших компаний, находящихся на ранних стадиях развития и демонстрирующих значительный потенциал роста.

Процесс венчурной деятельности с целью получения дохода предполагает участие четырех субъектов: «ангела»-инвестора, венчурного инноватора (венчура), венчурной организации, венчурного фонда. Коммерческие организации могут выступать в роли «ангела»-инвестора, создающего благоприятные условия для венчурной деятельности, а также в роли венчурного инноватора, разрабатывающего инновационную идею для внедрения ее на рынок с целью получения дополнительного дохода. Необходимо отметить что венчурная деятельность осуществляется по принципу «трех В»: высокий риск – высокие технологии – высокий доход.

Отдельного внимания заслуживает статья «доходы от инвестирования в денежные эквиваленты», т.е. инвестирование в краткосрочные, высоколиквидные ценные бумаги с коротким сроком погашения (3 месяца с даты приобретения) и с невысоким риском. К денежным эквивалентам можно отнести:

- облигации;
- привилегированные акции;
- овердрафты;
- депозиты «овернайт»;
- срочные депозиты;
- казначейские обязательства;
- банковские металлы, приобретенные на короткий срок.

Для сравнения МСФО [2] предлагает следующую классификацию денежных эквивалентов и подразумевает деление их на следующие группы:

- привилегированные акции, приобретенные незадолго до срока их погашения и имеющие установленную дату погашения (как исключение, так как в общем случае акции – это инвестиции);
- банковские овердрафты, подлежащие выплате по требованию (если они составляют неотъемлемый компонент управления денежными потоками компании);
- дорожные чеки;
- вексель сроком на 3 месяца.

Немаловажным для получения дополнительного дохода является грамотное управление неиспользуемыми основными средствами, т.е. объектами недвижимости (здания, сооружения), которые принадлежат организации на правах собственности, но не вписываются в бизнес-стратегию. Одним из способов улучшения, неэффективно используемых основных средств является реструктуризация, которая может быть выражена в виде передачи в аренду, доверительное управление, ликвидацию и пр.

Определенный доход организации могут получить от вложений в долгосрочные ценности, а именно, в антиквариат: произведения изобразительного искусства и литературы, военные атрибуты, музыкальные ценности, религиозные ценности, изделия из драгоценных металлов и прочие долгосрочные ценности (предметы современного искусства, винтажные вещи и т.д.).

Выводы. В результате исследования разработана классификационная модель получения дополнительного дохода коммерческими организациями, сущность которой заключается в классификации по эффективности размещения денежных средств. В состав размещения денежных средств включены следующие статьи:

- путем инвестирования (доходы от венчурных инвестиций, доходы от инвестирования в денежные эквиваленты);
- путем реструктуризации неиспользуемых основных средств (доходы от передачи в доверительное управление, в аренду, от ликвидации и пр.);
- прочие вложения (доходы от вложения в долгосрочные ценности, доходы от вложения в драгоценные металлы на счетах);
- прочие доходы (доходы от размещения рекламы в интернете).

Уточненный состав доходов организации для целей бухгалтерского учета позволит достоверно определить влияние этих статей на финансовые результаты и финансовое состояние организации в целом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30.09.2011 г., № 102 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.12.2013 г., № 96) // Аналит. правовая система «Бизнес-инфо». – 2015.
2. Междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] // Аналит. правовая система «Бизнес-Инфо». – 2015.

Поступила 02.04.2015

INCOMES OF THE COMMERCIAL ORGANIZATIONS: ESSENCE AND STRUCTURE

I. SAPEHA

The economic essence of the concept "income" of commercial organizations was considered, its structure and classification was given for accounting purposes according to normative acts. The acting method of recognition of income, its essence, structure and classification was shown. The classification model of income was detailed in order to efficiently manage income: income from venture capital investments, income from investments in cash equivalents, income from restructuring of unused fixed assets, income from advertizing in the Internet.