

ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ

УДК 658.14/17 (075.8)

ДОХОД ПРЕДПРИЯТИЯ: ПРОБЛЕМЫ В СОДЕРЖАНИИ, РАСЧЕТЕ И ОПРЕДЕЛЕНИИ В КАЧЕСТВЕ НАЛОГООБЛАГАЕМОГО ОБЪЕКТА

И.А. РАЗУМОВ

*Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь*

Введение. Мировыми стандартами и соответственно национальными стандартами большинства стран мирового сообщества предусмотрено определение дохода, получаемого предприятиями как по факту поступления активов от покупателя в качестве выручки, так и по факту отгрузки продукции вне зависимости от поступления платежей от покупателя, но с высокой степенью вероятности поступления таких платежей. В последнем случае возникает основная проблема в определении реального дохода, полученного тем или иным предприятием. Кроме того, под доходами также понимаются поступления в бюджет того или иного субъекта, что создает неопределенность в трактовке понятия доход.

Основное содержание статьи. Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной ПМФ РБ за № 102 от 30.09.2011 и введенной в действие в Беларуси с 1 января 2012 года [1], под доходами понимается 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). Причем под экономическими выгодами понимается получение организацией доходов от текущей, инвестиционной, финансовой и прочей деятельности, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов. Так как в состав активов входит и дебиторская задолженность, то она тоже считается доходом. То есть доход может быть определен как кассовым методом (по факту поступления платежей), так и методом начисления (по отгрузке). Причем даже под выручкой понимается доход, определенный по методу отгрузки (см. п.22 инструкции – дебет счетов 62 и 76). То же положение можно найти в статье 126 Налогового Кодекса республики [2, с.203]. В Налоговом Кодексе, например, России (статья 273) [3], даже установлен лимит на определение дохода кассовым методом. Определение дохода (выручки) по методу отгрузки в целом соответствует международным стандартам финансовой отчетности, в частности МСФО 18 «Выручка», в котором под выручкой понимается валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала [4]. Именно по этой причине в нормативно правовых документах практически всех стран СНГ определение выручки, доходов и расходов представлено практически в одном и том же варианте. Например, в Положениях по бухгалтерскому учету РФ (ПБУ 9/99 «Доходы») [5 – 6], в Положении по бухгалтерскому учету Украины (ПБУ 3 «Отчет о финансовых результатах») [7], в статье 86 «Доход от реализации» Налогового кодекса Республики Казахстан [8]. При этом группы операций, от которых можно получить предприятию доход, в различных странах СНГ представлены по-разному. Так, например, в Беларуси, до 2012 года узаконено было три группы таких операций: операции по реализации продукции (товаров, работ и услуг), операционные доходы и внереализационные доходы [8, 9]. При этом, в главе 14 (статья 127) Налогового кодекса Беларуси под операционными доходами до сих пор понимаются доходы от реализации имущественных прав [10]. С вводом новой инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов [1], а также инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [9] с 1 января 2012г. вместо доходов от реализации продукции и товаров предлагается трактовка доходов от текущей деятельности предприятий, вместо операционных доходов – доходы от инвестиционной и финансовой деятельности, вместо внереализационных доходов – доходы от прочей деятельности. Причем положения, изложенные в главе 14 НК

РБ, остались без изменения: доходы от реализации, от реализации имущественных прав и внереализационные. В законодательстве, например России, в отличие от белорусского варианта, вместо доходов от текущей деятельности понимаются доходы от обычной деятельности [5]. При этом остальные группы операций представлены почти как в белорусском варианте до 2012г. – операционными и внереализационными доходами (объединены в группу прочих доходов) [6]. Примерно такая же группировка операций законодательно определена украинскими положениями по бухгалтерскому учету [7]. В Республике Казахстан инструкций и положений по бухгалтерскому учету нет. При этом структура операций получения доходов предприятиями определена только Особенной частью Налогового кодекса Казахстана (статья 85) [8]. При этом группировка операций в казахстанском варианте – достаточно сложная, но конкретная – по разновидностям операций без выделений групп инвестиционных, финансовых (операционных) доходов, а также внереализационных, но с определением группы доходов от реализации товаров, работ и услуг [8]. Считаем, что разновидности группировок операций получения доходов предприятиями не должны выражать суть основных проблем в определении доходов предприятиями. Первая, на наш взгляд, наименьшая проблема заключается в том, что как на уровне общегосударственных финансов в государственной финансовой системе, так и на уровне семьи (гражданина) практикуется формирование бюджета (бюджет государства, бюджет семьи). Но в отношении к предприятиям (коммерческим организациям) это понятие по какому-то странному стечению обстоятельств не применяется ни в учебной ни в научно-практической литературе. Не применяется оно и в западной литературе. Обычно в отношении к любой коммерческой организации в этом случае ставится вопрос об организации движения денежных потоков. Создается впечатление, что в коммерческой организации (на предприятии, в коммерческом банке) отсутствует формирование и исполнение бюджета такой организации (предприятия, банка), что является совершенно неправомерным в отношении к центральному уровню государственной финансовой системы. Денежные потоки не только предприятий, но и всех коммерческих организаций выражают их (организаций, предприятий) бюджеты. Для бюджетов общегосударственного уровня является общепринятым приходную часть (поступление денежных средств) определять в качестве доходной части (доходы бюджета), хотя в состав таких поступлений входят не только собственные доходы государства в виде налоговых поступлений и поступлений от приватизации, но также и заимствованные средства в форме их привлечения с обязательством возврата по государственным внешним и внутренним долгам. Несложно предположить, что и в бюджете предприятий поступление денежных средств в этом случае тоже необходимо определять термином «доход», что будет неправомерным, так как такой «доход» далеко не всегда позволяет определить конечный финансовый результат. Известно, что разница между доходами и расходами бюджета государства, предприятия и семьи повлияет только на размер денежного ресурса, находящегося на бюджетном (или внебюджетном) счете государства, счете предприятия (с учетом остатка денежной наличности в кассе) и суммы денежных накоплений семьи. В зарубежной литературе такая разница определяется в качестве кэш–флоу (cash flow) – разница между поступлениями и платежами за определенный период [11]. Если учесть суммы денежных средств на начало и конец анализируемого периода, то бюджет предприятия можно трансформировать в его платежный баланс, уравнение которого следующее:

сумма денежных средств на начало периода + доходы бюджета = расходы бюджета + сумма денежных средств на конец периода

Итак, кэш–флоу не даст нам конечный финансовый результат в форме прибыли или убытка. Отсюда можно сделать вывод, что поступление денежных средств в бюджетах всех уровней государственной финансовой системы ни в коем случае нельзя определять в качестве доходов бюджетов (внебюджетных фондов). Это не доходы, а просто приходы денежных средств, представленных бюджетами (денежными потоками) или платежными балансами (с учетом накоплений денежных средств). Термин «доход» должен применяться только в отношении к поступлениям, увеличивающим активы государства, предприятия, семьи без учета в составе доходов: вкладов учредителей, привлеченных средств (в том числе, полученные авансовые платежи, ссуды и т.п.) и т.д. То есть в понимании дохода по валу, содержание которого законодательно определено в странах СНГ налоговыми кодексами, положениями и инструкциями по бухгалтерскому учету доходов и расходов (см. выше), а также МСФО 18 «Выручка».

Однако в содержании (сущности) дохода есть еще более серьезные проблемы. К сожалению, эти проблемы имеют отношение также к международным стандартам финансовой отчетности

(МСФО). Суть заключается в том, что МСФО, как и национальными стандартами не только стран СНГ, но и большинства стран мира, предусмотрено определение дохода не только по факту поступления реального актива (то есть актива без учета дебиторской задолженности), так и с учетом формирования ее. В последнем случае доход определяется по методу отгрузки (методу начисления дохода).

При этом как МСФО, так и национальные стандарты стран требуют оценки возможности погашения дебиторской задолженности с высокой степенью вероятности [1–5]. Но у любой задолженности всегда есть вероятность ее непогашения. То есть доход вне поступления реального актива от покупателя в качестве реальной выручки (без учета ее по факту отгрузки, начисления) всегда обладает плановым характером. План же в структуре факта быть не должен. То есть как МСФО, так и национальные стандарты стран допускают суммирование величин (в данном случае дохода), находящихся в разных плоскостях измерения. Кроме того, следует учитывать, что финансы в любом их виде основаны на денежном обращении. Не может быть тот или иной элемент финансовой системы (например, доход) вне движения денежных средств в их чистом виде или в форме их вложений (например, при бартерных сделках). То есть определение любого дохода, полученного не только предприятиями, но и любыми коммерческими организациями, а также хозрасчетного дохода бюджетниками, должно быть основано только (исключительно) на движении денег. То есть доход должен быть всегда представлен в реальном виде (обеспеченный денежными поступлениями), а не в ожидаемом варианте. Объективное решение любой проблемы обычно всегда простое. Если представить известную схему движения денег в операциях инвестирования, производства и реализации ($D - T - P \dots - T1 - D1$), то несложно увидеть, что схема начинается и заканчивается реальными денежными средствами, имеющиеся у лица, а не ожидаемыми. Кроме того, в государственной финансовой системе финансы всех уровней должны функционировать по одним принципам. Если принципы функционирования финансов разных уровней отличаются, то говорить о системе не приходится. Например, в организации финансов населения ни один субъект не посчитает доходами суммы начисленные (ожидаемые), то есть не обеспеченные поступлением денежных средств. Этот же принцип должен соблюдаться и на уровне предприятий. То есть доходы (выручку) можно считать таковой только в случае обеспечения его (ее) денежными потоками. Суммы, определенные по факту отгрузки, должны быть представлены только доходами будущих периодов. Иначе говоря, доходы (выручка) начисленные, то есть не подтвержденные движением денежных потоков, должны обладать только плановым, причем исключительно плановым характером и ни в коем случае не относиться, например, на доходы по реализации, полученные предприятием в том или ином периоде. Соответственно и налогами должен облагаться только доход, определенный кассовым методом, так как налоги должны платиться денежными средствами, полученными в виде этого дохода, а не из других источников.

Выводы

1. Поступления денежных средств в государственный бюджет того или иного уровня, в бюджеты коммерческих организаций и граждан не должны определяться в качестве дохода. Такие поступления являются просто приходом денежных средств.

2. Доход предприятия, как и любой другой коммерческой организации, должен определяться только кассовым методом, то есть по факту поступления реального актива от покупателя в качестве платежа. Причем актива, отличного от дебиторской задолженности.

3. Выручка должна определяться только реальным активом, поступившим продавцу от покупателя в качестве платежа, отличного от дебиторской задолженности.

4. В качестве налогооблагаемого объекта доход должен определяться только кассовым методом, так как налоги должны платиться денежными средствами, полученными в виде этого дохода, а не из других источников.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов. Утв ПМФ № 102 от 30.09.2011г. Официальный Интернет – сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Минск, февраль 2012 г. Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/standards/?cur_Pos=0#zakoni

2. Налоговый Кодекс Республики Беларусь. Минск : Информационно – издательский центр по налогам и сборам. 2011. – 590с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Интернет – сайт «Недвижимость без посредников» [Электронный ресурс] / Россия, Владимир, февраль 2012 г. Режим доступа: <http://vladrieltor.ru/nalkodeks-glava25>
4. МСФО (IAS) 18: «Выручка». Интернет – сайт Центра начального обучения МСФО. [Электронный ресурс] / Россия, Москва, февраль 2012 г. Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-1.html>
5. Учет доходов и расходов. Финансовый результат. Интернет – сайт «Бухучет. Теория и практика бухучета» [Электронный ресурс]/ Россия, Москва, февраль 2012 г. Режим доступа: http://www.bookhuchet.ru/prochie-uchety/24-uchet_dohodov_i_rashodov_finansovyiy_rezultat.html
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н). Интернет – сайт «Справочник бухгалтера» [Электронный ресурс] / Россия, Москва, февраль 2012 г. Режим доступа: http://sprbuh.systecs.ru/uchet/pbu/pbu_9.html
7. П(С)БУ 3 «Отчет о финансовых результатах». Официальный Интернет – сайт Министерства финансов Украины. [Электронный ресурс]/ Киев, февраль, 2012г. Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99&p=1154500791191400>
8. Налоговый кодекс РК. Интернет – сайт «Электронная библиотека» [Электронный ресурс] / Россия, Москва, февраль 2012 г. Режим доступа: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Documents/kodeks21.07.2011.doc>
9. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации». Утв. ПМФ № 181 от 26.12.2003г. Отменена ПМФ №102 от 30.09.2011г. с 01.01.2012г. Интернет – сайт справочной информации. [Электронный ресурс] / Минск, февраль 2012 г. Режим доступа: http://www.spravka-jurist.com/base/part-hq/tx_esxzna.htm
10. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета. Утв. ПМФ №50 от 29.06.2011г. Введена в действие с 01.01.2012г. Официальный Интернет – сайт Министерства финансов Республики Беларусь. [Электронный ресурс] / Минск, февраль 2012 г. Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/business-accounting/buhuchet/plans>
11. Финансовый результат. О чем надо знать. Интернет – сайт «Капитал ИТ». [Электронный ресурс] / Россия, Москва, 16 февраля 2012 г. Режим доступа: <http://kapitalit.com/tag/%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%8F%D1%8E%D1%89%D0%B8%D0%B9>

ENTERPRISE INCOME: PROBLEMS IN THE CONTENTS, CALCULATION AND DEFINITION AS TAXABLE OBJECT

I.A. RAZUMOV

Summary

In article problem questions in a statement and research of economic essence of the income received not only are considered by the enterprises, but also any commercial organizations. Thus the author considers options of group of operations from which the enterprises receive the income, Belarus defined by various acts, Russia, Ukraine and Kazakhstan. Nevertheless, in definition of essence and income sizes on a shaft at the enterprises the author sees the main problems, first of all, in application of a method of charge at income definition. The author is deeply convinced that it is possible to recognize the income as received this or that enterprise if this income is confirmed with receipt of real assets from buyers as payment. Besides, as the author considers, it is impossible to define receipts of money in this or that budget as the income. Such receipts – simply arrival of money. As a result, it is possible to make the conclusion of the specified conclusions that as taxable object the income should be defined by only a cash method (a method upon payment) as taxes should be paid in the money received in the form of this income, instead of from other sources.

© Разумов И.А.

Поступила в редакцию 10 апреля 2012г.