

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И СТАТИСТИКА

УДК 657

Р.В. НАГУМАНОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Институт экономики, управления и права (г. Казань)

"ОБЫЧНЫЕ ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ" ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

В статье исследуются критерии и технологии, позволяющие определить, какие группы операций относятся к обычной деятельности, а какие – к прочей. Приводятся основные предложения по повышению аналитичности отчета и возможности его применения в целях прогнозирования финансовых результатов, выдвинутые автором на основе исследования действующих нормативных документов и методов.

Для любого предприятия получение финансового результата означает признание обществом (рынком) полезности его деятельности или получение выручки от продаж произведенного на предприятии продукта в форме продукции, работ или услуг.

Финансовый результат представляет собой конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия и выражается в форме прибыли или убытка, который определяется как разница между доходами и расходами организации.

Финансовым результатом основной деятельности выступает выручка от продаж, для большей части функционирующих в российской экономике предприятий отражаемая по принципу начисления (на основе данных об отгруженной продукции). Судить о том, какой конечный финансовый результат получен по итогам продаж, можно только очистив его от причитающихся государству косвенных налогов и себестоимости. Превышение выручки над налоговыми расходами и затратами, ее формирующими, даст положительный результат, называемый прибылью от продаж. Обратная ситуация пока-

жет убыток от продаж. Таким образом, конечным финансовым результатом от продаж выступает прибыль (убыток), полученная по итогам доходов от продаж, уменьшенная по выпуску продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99) и Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) доходы и расходы организации делятся на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

В связи с этим важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является то обстоятельство, которое позволит определить, какие группы операций относятся к обычной деятельности, а какие – к прочей.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает свою деятельность обычной или прочей в зависимости от ее характера, видов доходов и расходов по ней, а также условиям их получения и возникновения. Таким образом, появляется необходимость в определении видов деятельности, которые будут определяться организацией как обычные.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 выделяются четыре предмета деятельности, которые могут быть признаны организацией как обычные. К таким предметам деятельности относятся:

- производство и продажа продукции и товаров;
- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Следовательно, в зависимости от предмета деятельности организации состав расходов и доходов в пределах указанных выше групп может принципиально отличаться. Таким образом, возникает необходимость уточнения состава как обычных доходов и расходов, так и прочих в зависимости от предмета деятельности организации.

Согласно ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции (товаров, услуг), при этом доходы, получаемые организацией, "когда это не является предметом деятельности", относятся к прочим доходам. В практической деятельности экономические субъекты сталкиваются с целым рядом проблем при решении данного вопроса. Так, основанием для определения предмета деятельности является ее отражение в учредительных документах. Однако многие организации перестали называть конкретные виды деятельности в учредительных документах, а указывают, что они предполагают осуществлять любые виды деятельности, не противоречащие закону. Это размывает понятие предмета деятельности и создает проблемы при решении вопроса об отражении конкретных доходов в составе выручки или прочих доходов. Кроме того, в учредительных документах экономические субъекты указывают основной вид деятельности. Следовательно, возникает вопрос, можно ли отожде-

ствлять понятия "обычный" и "основной" вид деятельности. При этом необходимо учитывать, что в настоящее время большинство организаций являются многопрофильными, деятельность которых связана не только с производством продукции (работ, услуг), но и с торговлей, финансовыми вложениями и другими видами деятельности. Поэтому в практике ведения бухгалтерского учета возможны ситуации, когда сразу ряд предметов деятельности будут определяться организацией как обычные. Критерием такого определения при ведении бухгалтерского учета является правило существенности, закрепленное в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. В соответствии с ним "...существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов".

Таким образом, для коммерческих организаций предметом деятельности могут считаться работы, услуги, производство продукции и т. п., составляющие в стоимостном выражении пять и более процентов от объема продаж этой организации. Для некоммерческих организаций и унитарных предприятий предмет их деятельности определяется в учредительных документах. В связи с этим формирование состава финансовых результатов может осуществляться по самым различным направлениям. Поэтому требуется выработка базовых правил формирования финансовых результатов и построения на их основе соответствующих учетных моделей. То есть в соответствии с принципом существенности, если величина одной из составляющих обозначенных в ПБУ 9/99 прочих доходов существенно влияет на оценку финансового положения и финансовые результаты деятельности организации, движение денежных средств, то эти поступления должны формировать выручку, а не прочие доходы.

Данное требование нуждается в специальном рассмотрении, поскольку на практике имеет место его произвольное толкование, особенно налоговыми органами, что приводит к снижению аналитичности отчета и ограничению возможности его применения в целях прогнозирования финансовых результатов.

Дело в том, что предложенная в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 классификация доходов и расходов, нашедшая отражение в рекомендованной Минфином России отчетной форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках", преследует цель создания условий для использования отчета при прогнозировании финансовых результатов (согласно МСФО указанная цель рассматривается как основное назначение отчета). Для этого необходимо выделить стабильно присутствующие в отчете статьи доходов и расходов, которые и являются доходами и расходами по обычной деятельности данной организации, и прочие. Возвращаясь к обсуждаемому требованию включения в состав обычной деятельности тех статей доходов, которые являются "существенными", следует сказать, что существенное влияние, которое оказывает на финансовые результаты получение того или иного вида дохода, безусловно, должно приниматься во внимание в процессе их анализа и, следовательно, должно быть прокомментировано в пояснениях к отчету о прибылях и убытках. Однако существенность влияния конкретного вида дохода на конечный результат не является основанием для того, чтобы относить его к доходам от обычной деятельности (выручке). Операция, отражаемая в составе прочих доходов, может иметь существенные последствия для формирования финансового результата отчетного периода и с этой точки зрения важна для анализа финансовых результатов. Однако если такая операция имеет разовый характер, то с точки зрения логики понимания дохода от обычной деятельности как стабильно получаемого дохода, она не может быть причислена к обычной деятельности.

Таким образом, можно заключить, что критерием выделения доходов от обычной деятельности при их учете и анализе должен стать не только принцип существенности, но и принцип стабильности их получения. Если для конкретного предприятия получение определенных доходов является стабильным в прошлом и настоя-

щем и предполагается, что указанные доходы будут получены в будущем, то они должны рассматриваться как доходы от обычной деятельности.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности определяются исходя из принципа допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленного в Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008). В соответствии с ним "факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами". Исходя из этого, расходы включаются в систему учета финансовых результатов в том отчетном периоде, в котором получены доходы (а не выплата или поступление денежных средств), ставшие возможными благодаря этим расходам.

Подводя итог вышесказанному, можно утверждать, что только через определение доходов и расходов, а также способов их признания можно выйти на квалификацию финансовых результатов.

Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008: Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н // СПС «Консультант Плюс».
2. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99: Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н // Финансовая газета. – 1999. – 19 августа.
3. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99: Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н // Российская газета. – 1999. – 22-23 июня.
4. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н // Российская газета. – 1999. – 22-23 июня.
5. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н // Библиотечка Российской газеты. – 2004. – № 8.
6. О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112 // Финансовая Россия. – 1997. – № 14.

В редакцию материал поступил 05.02.09.

Ключевые слова: обычные виды деятельности, выручка, доходы, расходы.