

при использовании разных индексов пересчета показателей доходов, доля оплаты труда в валовом внутреннем продукте за ряд лет, в постоянных ценах, может превысить 100 процентов;

- при определении уровня заработной платы в стране, следует пользоваться не показателями ее динамики, а установленной минимальной заработной платой и ее соотношением к минимальному потребительскому бюджету и бюджету прожиточного минимума.

<http://edoc.bseu.by>

ОСОБЕННОСТИ ОТНЕСЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ К ТЕКУЩЕЙ, ИНВЕСТИЦИОННОЙ И ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Статкевич Д.А., кандидат экономических наук, доцент «Белорусский государственный экономический университет»

Аннотация. В статье рассмотрено общее и отличия в определениях текущей и операционной, а также инвестиционной и финансовой деятельности в белорусской и международной практике, а также насколько действующая в Республике Беларусь классификация хозяйственных операций по видам деятельности применима к классификации доходов и расходов

FEATURES THE CLASSIFICATION OF CERTAIN BUSINESS TRANSACTIONS TO THE CURRENT, INVESTMENT AND FINANCIAL ACTIVITIES

Statkevich Dzmitry

Annotation. The article considers General and differences in the definitions of current and operating, and investing and financing activities in the Belarusian and international practice, and how effective in the Republic of Belarus classification of business operations according to the activities applicable to the classification of revenues and expenses

В международной практике для получения информации о денежных потоках организации хозяйственная деятельность классифицирована на операционную, инвестиционную и финансовую. Информация о денежных потоках организации полезна с точки зрения предоставления пользователям финансовой отчетности основы для оценки способности организации генерировать денежные средства и их эквиваленты. Изменения в денежных средствах и их эквивалентах организации в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности представлены в отчете о движении денежных средств.

Рассмотрим общее и отличия в определениях текущей и операционной, а также инвестиционной и финансовой деятельности в инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 и

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Статистический ежегодник Республики Беларусь: Стат. сборник. / Нац. стат. комитет Республики Беларусь; редкол. И.В.Медведева [и др.] – Минск : [б. и], 2016. – 578 с.
2. Труд и занятость в Республике Беларусь. Стат. сборник. / Нац. стат. комитет Республики Беларусь; редкол. И.В.Медведева [и др.] – Минск : [б. и], 2016. – 231 с.
3. Национальные счета Республики Беларусь. Стат. сборник. / Нац. стат. комитет Республики Беларусь; редкол. И.В.Медведева [и др.] – Минск : [б. и], 2016. – 291 с.
4. Статистика. Показатели и методы анализа. Справочное пособие; под ред. М.М.Новикова. – Минск: Современная школа, 2005 – 628 с.
5. Социальное положение и уровень жизни населения Республики Беларусь. Стат. сборник. / Нац. стат. комитет Республики Беларусь; редкол. И.В.Медведева [и др.] – Минск : [б. и], 2016. – 385 с.
6. Республика Беларусь на пути достижения целей, сформулированных в декларации тысячелетия. Стат. Сборник./ Нац. стат. комитет Республики Беларусь. – Минск: [б. и], 2016. – 50 с.

в МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств», а также насколько действующая в Республике Беларусь классификация хозяйственных операций по видам деятельности применима к классификации доходов и расходов.

Так текущая деятельность в нашей стране соответствует операционной деятельности согласно МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств». Что касается инвестиционной деятельности, то в нашем законодательстве финансовые вложения понимаются как инвестиции, что привело к признанию доходов и расходов, связанных с реализацией (погашением) финансовых вложений, в составе доходов и расходов по инвестиционной деятельности. В то же время согласно МСФО 7 доходы и расходы возникающие от покупки или продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, относятся к операционной деятельности. Поэтому, в белорусском законодательстве следовало доходы и расходы, связанные с реализацией краткосрочных финансовых вложений отнести к доходам и расходам по текущей деятельности, а доходы и расходы, связанные с реализацией долгосрочных финансовых вложений отнести к доходам и расходам по инвестиционной деятельности. Это относится и к создаваемым резервам под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемым суммы этих резервов (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг), которые должны относиться не к инвестиционной деятельности, а к текущей деятельности.

Надо отметить также преимущество определения инвестиционной деятельности в белорусском законодательстве по сравнению с МСФО 7. Так в МСФО 7 инвестиции, не относящихся к эквивалентам денежных средств, относятся к инвестиционной деятельности, но при этом определение инвестиций не дается. Одним из определений инвестиций, отражающим их экономический смысл, является следующее определение: Инвестиции - это финансовые, материальные ресурсы и другие имущественные и интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности, в результате которой образуется прибыль (доход) или достигается социальный эффект. Если переложить это определение на язык бухгалтерского учета, то получается, что инвестиции - это активы, поскольку главное для инвестиций - это участие в деятельности организации, которое приносит экономическую выгоду (прибыль или доход). В белорусском законодательстве в определении инвестиционной деятельности говорится не об инвестициях, а о конкретном объекте - о финансовых вложениях.

Возникновению разночтений нормативных документов способствует вообще отсутствие в МСФО определения инвестиций. Об инвестициях говорится в некоторых стандартах: в МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании», МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», МСФО 40 «Инвестиционное имущество», МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Но во всех этих стандартах рассматриваются инвестиции применительно к частным случаям.

Исследование доходов и расходов, возникающих в результате текущей (операционной) и инвестиционной деятельности и в белорусском законодательстве и в МСФО, позволяет отметить, что основными критериями их деления являются критерии деления активов на долгосрочные и краткосрочные, а также ответ на вопрос о том, используется данный объект учета в коммерческих, торговых целях или в иных целях. При этом следует учесть, что в МСФО для деления объектов учета на долгосрочные и краткосрочные не обязательно сравнивать срок их использования с величиной 12 месяцев. Так, например, причиной отнесения объекта к краткосрочным активам может быть намерение его потребить в рамках обычного операционного цикла предприятия или использование для целей торговли.

Отнесение процентов, причитающихся к получению, к инвестиционной деятельности в инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов не соответствует ни определению ни смыслу понятия инвестиционной деятельности как в самой инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, так и в МСФО 7. Проценты, причитающиеся к получению, это вид выручки согласно МСФО 18 «Выручка». Следуя логике деления доходов и расходов, возникающих в результате текущей и инвестиционной деятельности, необходимо учитывать срок использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты.

Исследование доходов и расходов, возникающих в результате финансовой деятельности, позволяет выявить следующие несоответствия. Так, в белорусском законодательстве 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) - это не денежные выплаты по заемным средствам, а затраты по займам согласно

МСФО 23 «Затраты по займам» и, следовательно, это не финансовая деятельность, а текущая деятельность.

Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте; разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства не соответствуют определению финансовой деятельности ни в инструкции по учету доходов и расходов, ни в МСФО 7. Эти объекты учета являются результатом текущей деятельности, а не финансовой деятельности.

Следует отметить, что классификация доходов и расходов дается не только в нормативных документах. Вопросам классификации доходов и расходов посвящены научные статьи ряда авторов. Так, Никандрова Л.К. придерживается точки зрения о разделении доходов и расходов на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы. Решение о том, какие доходы и расходы относятся к обычным видам деятельности закрепляется в учетной политике [1]. Ясенко Г.Н. и Германова Е.Н. в своих исследованиях пришли к выводу, что при классификации доходов и расходов для представления их в отчете о прибылях и убытках необходимо следовать таким критериям, как вид и масштабы деятельности экономического субъекта, систематичность появления доходов и расходов, а также их взаимосвязь [2]. Точки зрения о необходимости унификации показателей отчета о прибылях и убытках и показателей, используемых в экономическом анализе, придерживаются Новикова Е.Н., Новиков В.А. Так, в частности, единый подход должен быть к формированию себестоимости продукции (работ, услуг), управленческих расходов, валовой прибыли, маржинальной прибыли [3].

Таким образом, проведенные исследования позволяют сделать следующие выводы.

Во-первых, наиболее соответствующей МСФО и конкретной с точки зрения бухгалтерского учета является следующее определение инвестиционной деятельности.

Инвестиционная деятельность - приобретение и выбытие долгосрочных активов, а также приобретение и выбытие других объектов учета, если это не связано с коммерческой (торговой) целью.

Во-вторых, исходя из определений текущей и финансовой деятельности согласно МСФО и предложенного определения инвестиционной деятельности классификация доходов и расходов, приведенных в инструкции по учету доходов и расходов, будет выглядеть следующим образом.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности включаются доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием краткосрочных активов (за исключением продукции, товаров); суммы излишков краткосрочных активов, выявленных в результате инвентаризации; стоимость краткосрочных активов, полученных или переданных безвозмездно; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение краткосрочных активов, финансирование текущих расходов; доходы и расходы от уступки права требования; суммы недостач и потерь от порчи краткосрочных активов; суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов; суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов; доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости; проценты, причитающиеся к получению; суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов; расходы по аннулированным производственным заказам; расходы обслуживающих производств и хозяйств; материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год; не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам; штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению; неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению; неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате; расходы, связанные с рассмотрением дел в судах; доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями; 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); расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга); курсовые разницы, воз-

никающие 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; другие доходы и расходы по текущей деятельности.

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности в включают доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов; суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации; суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов; суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством; доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов; стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно; прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности включаются 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 и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг); прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

В-третьих, следует обратить внимание, что классификация доходов и расходов, принятая в Республике Беларусь на основании МСФО, имеет недостатки. Так, в МСФО классификация деятельности на текущую, инвестиционную и финансовую применяется по отношению к денежным потокам. Поэтому, применение такого же подхода к классификации доходов и расходов приводит к тому, что по экономическому смыслу доходы и расходы по финансовой деятельности вообще не возникают. Так, например, увеличение уставного капитала за счет внесения денежных средств - это финансовая деятельность согласно МСФО и при этом происходит приток денежных средств. И если в связи с этой хозяйственной операцией возникают какие-либо доходы и расходы, то они по сути будут относиться к текущей деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Никандрова Л.К. Понятие доходов и расходов, их классификация и отражение в учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2011. - № 8 (152). - С. 2 - 9.
2. Ясенко Г.Н., Германова Е.Н. Основы классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах // По-литематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. - 2016. - № 121. - С. 1 - 11.
3. Новикова Н.Е., Новиков В.А. Показатели доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 30 (372). - С. 2 - 7.