

2.6. КЛАССИФИКАЦИЯ СДЕЛОК ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА, АНАЛИЗА И УПРАВЛЕНИЯ

Ткач А.А., к.э.н., доцент,
кафедра «Учет, анализ и аудит»

Московский государственный университет им.
М.В. Ломоносова

Сделки являются фактами хозяйственной деятельности и оказывают влияние на финансовое положение, финансовый результат деятельности экономического субъекта и движение денежных средств. Одним из основных экономических признаков классификации сделок являются виды хозяйственной деятельности. Хозяйственные сделки по видам хозяйственной деятельности можно разделить на следующие группы: сделки, относящиеся к операционной (производственной, основной), финансовой и инвестиционной деятельности предприятия.

Сделки относятся к наиболее активно используемым в теории и практике понятиям, но в то же время остаются малоизученными.

Сделки являются фактами хозяйственной деятельности, так как оказывают влияние на финансовое положение, финансовый результат деятельности экономического субъекта и движение денежных средств. Хозяйственные сделки – сделки, совершаемые хозяйствующими субъектами в процессе их хозяйственной деятельности.

Существует огромное множество видов сделок, и прежде чем приступить к их анализу и управлению необходимо систематизировать и упорядочить весь массив информации по ним, что требует составления их классификации и проведения идентификации. Классификация сделок является одним из нерешенных по настоящее время вопросов сделок.

Единого и исчерпывающего перечня критериев классификации сделок не существует. Сделки классифицируются (группируются), как правило, в зависимости от тех или иных их признаков. Классификационные признаки сделок предлагаем объединить в две группы:

- экономические признаки;
- юридические (правовые) признаки.

Одним из основных экономических признаков классификации сделок являются виды хозяйственной деятельности. Хозяйственные сделки по видам хозяйственной деятельности можно укрупненно разделить на следующие группы (см. рис. 1):

- сделки, относящиеся к операционной (производственной, основной) деятельности предприятия;
- сделки, относящиеся к финансовой деятельности предприятия;
- сделки, относящиеся к инвестиционной деятельности предприятия.

Следует обратить внимание на существующие расхождения в наименовании операций и видов деятельности, в соответствии с которыми классифицируются денежные потоки организации:

- согласно Международному стандарту финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» денежные потоки классифицируются по видам деятельности: операционная, инвестиционная и финансовая;

- согласно Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ) 23/211 «Отчет о движении денежных средств» денежные потоки классифицируются по видам операций: текущие, инвестиционные и финансовые.

Получается, что в ПБУ 23/2011 классификация денежных потоков строится не столько по видам деятельности, сколько по операциям (сделкам), но имеющим схожее деление с видами деятельности в МСФО (IAS) 7. Правда, существует и достаточно значительное расхождение в трактовках: в ПБУ нет упоминания об операционной деятельности (которая есть в МСФО) или операционных операциях (что было бы созвучно виду деятельности), вместо этого в ПБУ есть текущие операции.

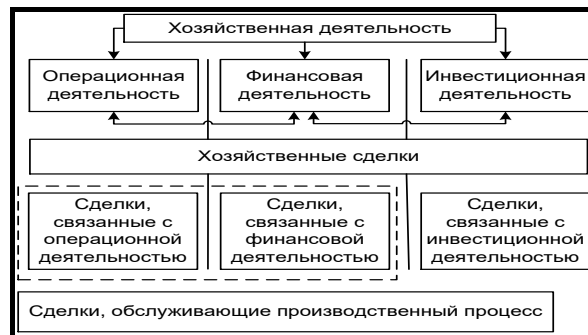


Рис. 1. Виды хозяйственной деятельности и хозяйственных сделок

В ПБУ 23/2011 отмечается, что текущие операции – это операции, связанные с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку. Но и здесь возникает множество вопросов относительно понятия «обычной деятельности», так как нет единого определения данного понятия. Считаем, что было бы более правильно под обычной деятельностью понимать именно операционную деятельность. С целью отсутствия проблем разночтения и рисков введения в заблуждение как составителей отчетности, так и их читателей (исследователей, контролеров), необходимо привести в соответствие с международными стандартами понятийный аппарат (терминологию), используемый при ведении бухгалтерского учета и составлении отчета. В дальнейшем при исследовании будем исходить из предположения, что текущие операции (текущая или обычная деятельность) и операционная деятельность являются синонимичными понятиями. Хотя в системе контроля сделок вопрос отнесения сделок к текущей деятельности имеет свои особенности.

Следует отметить, что одна и та же сделка может быть классифицирована по-разному, т.е. может быть отнесена к операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В этой связи важно понимать механизм (или особенности) отнесения отдельных сделок к конкретному виду деятельности.

В соответствии с п. 6 МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» под операционной деятельностью понимается основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

В соответствии с п. 9 ПБУ 23/2011 денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Сделки, относящиеся к операционной деятельности, как и потоки денежных средств от них, преимущественно связаны с основной приносящей доход деятельностью предприятия. Примерами сделок, относящихся к операционной деятельности, являются:

- торговые сделки:
 - сделки, связанные с продажей продукции (товаров, работ и услуг): продажей товаров и предоставлением услуг. Сделки с покупателями (заказчиками) продукции (товаров, работ и услуг);
 - сделки, связанные с покупкой продукции (товаров, работ и услуг). Сделки с поставщиками (подрядчиками) за сырье, материалы, работы и услуги;
- сделки, связанные с привлечением трудового и оборотного капитала:
 - трудовые сделки: сделки, связанные с привлечением рабочей силы (рабочих);
- сделки, заключаемые в коммерческих и торговых целях:
 - финансовые вложения, приобретаемые с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев);
 - приобретение активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим лицам и для последующей продажи;
 - аренда активов и др.

Сделки, связанные с операционной деятельностью, как правило, совершаются на потребительском рынке, рынке средств производства и рынке труда. Основными участниками (контрагентами) в операционной деятельности являются: покупатели, поставщики, подрядчики, арендаторы (или арендодатели), работники и др. При операционной деятельности предприятие выступает как производитель, продавец, как покупатель и как работодатель.

Предприятие может иметь ценные бумаги и займы, предназначенные для коммерческих или торговых целей, которые могут быть приравнены к запасам, приобретенным специально для перепродажи.

Движение денежных средств, возникающее от покупки и продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, классифицируются как операционная деятельность.

Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия [2].

В соответствии с п. 11 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций (сделок). Информация о денежных потоках от финансовых операций обеспечивает основу для прогнозирования требований кредиторов и акционеров (участников) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников [1].

«Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на

будущие денежные потоки предприятия со стороны тех, кто его финансирует» [2].

К финансовой деятельности можно отнести следующие сделки.

1. Сделки, связанные с привлечением финансирования:
 - на долевой основе:
 - эмиссия акций и других долевых инструментов;
 - денежные вклады собственников (участников);
 - на долговой основе:
 - выпуск долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, закладных и других краткосрочных и долгосрочных заимствований;
 - привлечение кредитов и займов;
2. Сделки, связанные со снижением финансовой зависимости:
 - выкуп акций (долей участия) предприятия у собственников;
 - выкуп долговых обязательств, займов, векселей, облигаций, закладных и др. краткосрочных или долгосрочных заимствований;
3. Финансовая аренда.

Основными участниками (контрагентами) в финансовой деятельности (финансовых сделках) являются: кредиторы, заемщики, инвесторы, акционеры и др.

При финансовой деятельности предприятие выступает как эмитент, заемщик и покупатель.

Сделки в рамках финансовой деятельности совершаются с целью финансирования операционной и инвестиционной деятельности (или операционных и инвестиционных сделок).

В распределении денежных потоков и сделок по видам хозяйственной деятельности очень много спорных вопросов, которые зависят от специфики деятельности (напр., для финансовых организаций финансовая деятельность будет операционной, т.е. основной). Денежные потоки по кредитам подразделяются на финансовую деятельность (основное тело кредита), операционная деятельность (оплата процента за кредит).

«Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и др. инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств¹. Под инвестиционной деятельностью понимают также денежные потоки, формируемые при совершении сделок, связанных с созданием внеоборотных активов организации. В соответствии с п. 10 ПБУ 23/2011, денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций. Основной целью инвестиционной деятельности в целом и инвестиционных сделок в частности, в том числе связанных с приобретением ресурсов, является создание благоприятных условий для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств, снижения хозяйственных рисков (в т.ч. финансовых) и расходов, связанных с использованием непрофильных и невосребованных активов.

К инвестиционной деятельности можно отнести следующие сделки:

- сделки, связанные с вложением капитала (инвестиционные вложения):

¹ Подробнее см.: МФСО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

- сделки, связанные с приобретением долевых (акций (долей участия) в других организациях) и долговых инструментов (прав требования денежных средств к другим лицам) других предприятий и долей участия в совместном предпринимательстве, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- инвестиции в недвижимость;
- сделки, связанные с развитием производства (капитальные вложения): сделки, связанные с приобретением и созданием основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К данным сделкам можно отнести сделки с поставщиками подрядчиками и работниками организации в связи с приобретением, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе сделки, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- сделки, связанные с высвобождением активов (ресурсов):
 - продажа основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов;
 - продажа долевых и долговых инструментов (ценных бумаг), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- сделки, связанные с оплатой за поставленную предприятием продукцию: авансы и займы, предоставляемые другим лицам;
- сделки, связанные с хеджированием: фьючерсные и форвардные контракты, опционы и «своп».

Ряд из перечисленных сделок может быть отнесен (классифицирован) к инвестиционной деятельности только в случае, если данные сделки совершены не в коммерческих и торговых целях.

Основными участниками (контрагентами) в инвестиционной деятельности (инвестиционных сделках) являются: покупатели, продавцы (кредиторы), покупатели (заемщики), инвесторы, финансовые организации и др. При инвестиционной деятельности предприятие как покупатель (заказчик), инвестор, продавец и страхователь. Сделки в рамках инвестиционной деятельности преимущественно связаны с размещением временно свободных денежных средств с целью их сохранения и приумножения, выбытием и приобретением долгосрочных активов. Сделки с основными средствами, как правило, относятся к инвестиционной деятельности.

Однако, денежные выплаты, осуществляемые для производства или приобретения активов, удерживаемых для сдачи в аренду другим лицам, а впоследствии удержанных для продажи в соответствии с п. 68А МСФО (IAS) 16 «Основные средства», классифицируются как движением денежных средств от операционной деятельности. Денежные средства от аренды и последующей продажи таких активов также являются движением денежных средств от операционной деятельности.

Информация о сделках, связанных с инвестиционной деятельностью, показывает пользователям не только уровень затрат хозяйствующего субъекта на приобретение или создание внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем, но и уровень его деловой активности в сфере инвестиций как во внешний рынок, так и в свое предприятие.

Не все сделки хозяйствующего субъекта могут быть классифицированы как сделки, связанные с инвестиционной деятельностью, а только те, которые влекут за собой признание или списание актива в отчете о финансовом положении. Классификация (группировка) сделок (в том числе по видам деятельности) необходима для приведения учетной (управленческой и финансовой) информации в логический и структурированный вид. Контроль, анализ и оценка сделок, а также принятие управленческих решений по ним, возможны только при условии их систематизации на основе стройной системы классификации.

Литература

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 2 февр. 2011 г. №11н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н (ред. от 2 апр. 2013 г., изм. от 21 янв. 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Сделки; классификация сделок; операционная, финансовая, инвестиционная деятельность.

Ткач Александр Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях четкая классификация и обоснование особенностей классификации сделок для целей бухгалтерского учета имеет особое значение, так как в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №ФЗ-402 именно факт хозяйственной деятельности рассматривается как основной объект учета, а каждая сделка как раз и характеризует факт хозяйственной деятельности. В этой связи уточнение понятия и обоснование основных характеристик сделки становится залогом достоверности учетных процессов и раскрытие информации об их содержании, что необходимо как для внутренних, так и внешних пользователей отчетности. Отмеченное определяет актуальность темы статьи.

Автор обосновывает критерии классификации сделок, разделяя их на две группы: экономические – сделки по видам хозяйственной деятельности; финансовые – сделки, связанные с привлечением финансовых ресурсов. Автор показывает особенности характера участников сделки и обосновывает их признаки, но в дальнейшем основное внимание уделяет экономическим признакам по видам деятельности, органически их увязывая с классификацией денежных потоков (операционные, финансовые, инвестиционные). При этом автор проводит сравнительный анализ российских стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности, регламентирующих хозяйственные сделки разного типа. Автор особое внимание уделяет тем сделкам, которые носят смешанный характер и, следовательно, не могут быть четко регламентированы действующими стандартами, поэтому в статье предлагается дополнить критерии классификации сделок, в частности, особое внимание уделяется анализу, где и на каком рынке (товарном, финансовом, трудовом) заключается сделка, что в значительной мере определяет состав участников. Достаточно подробно рассмотрены финансовые сделки, которые по принятой классификации распределяются между операционными (оплата процента за кредит) и инвестиционными (погашение основного кредита).

Таким образом в статье показаны различия в категории сделок и определена необходимость более полного их раскрытия в бухгалтерском учете, что позволит более четко увязать каждую сделку с движением и единовременных, и текущих затрат в экономическом субъекте.

Статья представляет особый интерес в свете реализации требований к закупкам в случае выполнения государственного заказа и проведения тендеров по его распределению.

Мельник М.В., д.э.н., профессор, Финансового университета при Правительстве РФ.