

ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ В КОРПОРАТИВНОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Н. Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет

А. А. Соколов

ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат»

Поступила в редакцию 15 апреля 2015 г.

Аннотация: рассматриваются проблемы определения, признания, оценки и формирования систематизированной информации о прочих доходах и расходах корпораций.

Ключевые слова: доходы, расходы от обычных видов деятельности, прочие доходы и расходы, оценочные резервы, активы, обязательства, внутренний контроль.

Abstract: discusses the problems of definition, recognition, measurement and formation of systematized information on other income and expenses corporations.

Key words: income, expenses from ordinary activities other income and expenses, estimated reserves, assets, liabilities, internal control.

Формирование в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах корпораций осуществляется в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Доходами корпорации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала корпорации, за исключением вкладов участников (собственников активов). Расходами корпорации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала корпорации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников активов). Доходы и расходы корпораций группируются на доходы и расходы от обычных видов деятельности и пр. Одни и те же виды доходов и расходов корпорации могут признаваться в одном случае в качестве доходов от обычных видов деятельности, а в других – в качестве прочих доходов и расходов. Доходами от обычных видов деятельности выступают выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (выручка). Для целей формирования корпорацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется се-

бестоимость проданных товаров, продукции, работ. Расходы на продажу и управленческие расходы могут признаваться полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности на основании учетной политики корпорации. Прочими поступлениями и расходами считаются доходы и расходы, не связанные с обычными видами деятельности [1, 2]. Горизонтальный и вертикальный анализ доходов и расходов одной из крупнейших металлургических корпораций Российской Федерации – Новолипецкого металлургического комбината (ОАО «НЛМК»), представлен в табл. 1.

В структуре доходов и расходов ОАО «НЛМК» доходы и расходы по обычным видам деятельности составляют более 50,0 %. Рентабельность текущей деятельности (относительное превышение обычных доходов над расходами) повысилась с 12,8 % до 13,3 %. Прочие расходы в 2013 г. превышали прочие доходы. Доходы от обычных видов деятельности снижались более быстрыми темпами, чем аналогичные расходы. Темпы роста прочих расходов опережали темпы роста прочих доходов. В 2013 г. по сравнению с 2012 г. доля прочих доходов и расходов в общей сумме возросла. Анализ прочих доходов и расходов ОАО «НЛМК» в 2012–2013 гг. представлен в табл. 2.

ОАО «НЛМК» активно осуществляет финансовые вложения, в частности приобретение контрольных пакетов акций, учреждение новых компаний, выдачу займов. В абсолютном выражении в

Т а б л и ц а 1

Анализ доходов и расходов ОАО «НЛМК» за 2007–2008 гг.

Показатели	Годы, млрд руб.			Темп прироста	Структура, %		
	2012	2013	Отклонение		2012	2013	Отклонение
Доходы от обычных видов деятельности	240,12	225,49	(14,63)	93,9	58,6	58,6	–
Прочие доходы	169,78	173,79	4,01	102,4	41,4	41,4	–
Всего доходов	409,9	399,28	10,62	97,4	100,0	100,0	–
Расходы по обычным видам деятельности	227,2	226,1	(1,1)	99,9	59,6	55,2	92,6
Прочие расходы	153,69	183,54	98,85	119,4	40,4	44,8	110,9
Всего расходов	380,89	409,64	28,75	107,5	100,0	100,0	–
Превышение доходов над обычными видами деятельности над расходами по обычным видам деятельности	29,01	(10,36)	39,4	–	–	–	–
То же в % к расходам по обычным видам деятельности	12,8	(0,05)	13,3	–	–	–	–
Превышение прочих доходов над прочими расходами	16,09	(9,75)	25,84	–	–	–	–
То же в % к прочим расходам	0,11	(0,05)	0,16	–	–	–	–

Т а б л и ц а 2

Структура прочих доходов и расходов ОАО «НЛМК» в 2012–2013 гг., %

Показатели	Годы		Темп роста
	2012	2013	
Прочие доходы, в том числе	100,0	100,0	–
Доходы от участия в других организациях	9,8	12,1	123,5
Проценты к получению	4,2	3,2	76,2
Сдача активов в аренду	0,1	0,1	–
Выбытие основных средств	0,1	0,1	100,0
Продажа валюты,	83,4	80,5	96,5
в том числе форвардные сделки	4,6	0,1	2,2
Продажа материально-производственных запасов	0,4	0,3	75,0
Курсовые разницы	0,4	2,5	625,0
Штрафы и пени	–	0,5	–
Прибыль прошлых лет	0,2	0,2	100,0
Прочие	0,6	0,7	116,7
Прочие расходы, в том числе	100,0	100,0	–
Проценты к уплате	3,9	3,5	89,7
Выбытие основных средств	0,1	0,2	200,0
Продажа валюты,	91,7	76,1	83,0
в том числе форвардные сделки	4,5	1,1	24,4
Курсовые разницы	0,1	4,2	400,0
Продажа материально-производственных запасов	0,4	0,3	75,0
Расходы по кредитам и займам	0,1	0,4	400,0
Оценочные резервы	1,8	8,0	444,4
Штрафы, пени	0,2	0,4	200,0
Убытки прошлых лет	0,3	0,4	133,0
Дополнительные выплаты персоналу	0,2	0,1	50,0
Социальные расходы	0,3	–	–
Прочие расходы по Группе компаний	–	5,8	–
Расходы на благотворительную деятельность	0,2	–	–
Прочие расходы	0,7	0,7	100,0

2013 г. по сравнению с 2012 г. долгосрочные финансовые вложения возросли в 1,3 раза, а краткосрочные, сократились на 33,5 %. В табл. 3 представлена структура доходов по финансовым вложениям, полученных ОАО «НЛМК» в 2012–2013 гг.

В составе доходов по финансовым вложениям преобладают дивиденды, что вполне закономерно, так как инвестиции в дочерние общества составили в 2012 и 2013 гг. соответственно 60,9 и 74,8 % от общей суммы финансовых вложений. Удельный вес доходов по депозитным вкладам возрос, а процент по выданным займам сократился. В исследуемых периодах корпорацией заключались форвардные договоры, связанные с приобретением и продажей иностранной валюты, а также кросс – процентные валютные своп-контракты в отношении выпущенных облигаций. Необходимо отметить, что факты хозяйственной жизни, связанные с производными финансовыми инструментами вызывают прочие доходы и расходы, связанные не только с изменением курса валют, но и необходимостью привлечения консультантов, посредников и исследуются в ряде работ [3, 4]. Для обеспечения надежности показателей отчета о финансовом положении корпорации ОАО «НЛМК» в 2012–2013 гг. формировались резервы под снижение стоимости морально устаревших и потерявших первоначальные качества материальных ценностей, в частности сырья, материалов, а также затрат в незавершенном производстве. На основании тестирования на обесценение инвестиций в дочерние

общества в годовой отчетности сформирован также оценочный резерв. В связи с признанием должника банкротом ОАО «НЛМК» начислен резерв по сомнительным долгам (табл. 4).

Доля начисленных в 2013 г. оценочных резервов в составе прочих расходов превышала соответствующий показатель 2012 г. более чем в 4 раза.

В состав прочих расходов ОАО «НЛМК» входят проценты, причитающиеся займодавцу, и дополнительные расходы по кредитам и займам. В 2013 г. по сравнению с 2012 г. их доля в составе прочих расходов существенно не изменилась. Расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам, включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций, и кредитам, в том числе товарным и коммерческим, отражаются в учете и отчетности отчетного периода, к которому они относятся. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» не предполагается включение расходов, связанных с привлечением заемных средств в стоимость материально-производственных запасов, как это предусматривается ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Отнесение расходов по кредитам и займам на прочие расходы отчетного периода – метод, наиболее часто включаемый в учетную политику корпораций и рассматриваемый ими в качестве основного. Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением инвестиционного актива, включаются

Т а б л и ц а 3

Доходы по финансовым вложениям ОАО «НЛМК»

Показатели	Годы		Темп роста, %
	2012	2013	
Доходы по депозитным вкладам, в том числе:	0,4	1,6	400,0
Краткосрочные депозиты	0,4	1,6	400,0
Дивиденды	72,0	80,6	112,0
Проценты по выданным займам	27,6	17,8	64,5
<i>Итого</i>	100,0	100,0	–

Т а б л и ц а 4

Структура оценочных резервов ОАО «НЛМК» в 2012–2013 гг.

Оценочные резервы	Годы	
	2012	2013
Резервы под снижение стоимости товарно-материальных ценностей	6,6	2,9
Резервы под обесценение финансовых вложений	79,0	86,8
Резервы по сомнительным долгам	4,4	10,3
<i>Итого</i>	100,0	100,0

в стоимость инвестиционного актива при выполнении ряда условий: расходы по приобретению, сооружению или изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете; расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением или изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете; начаты работы по приобретению, сооружению и изготовлению инвестиционного актива.

Проценты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. При приостановке приобретения, сооружения или изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, включаются в состав прочих расходов организации. При возобновлении работ проценты включаются в стоимость инвестиционного актива. Не считается прекращением работ по приобретению, сооружению или изготовлению инвестиционного актива период, в котором осуществляется дополнительное согласование возникших технических или организационных вопросов. В случае если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке. Величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся не погашенными в течение отчетного периода. При расчете средневзвешенной ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы,

полученные специально для финансирования инвестиционного актива. Включение процентов по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения или изготовления инвестиционного актива. Если корпорация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению или изготовлению, то проценты прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В составе прочих доходов и расходов ОАО «НЛМК» также содержатся связанные с передачей активов в аренду, продажей, ликвидацией и безвозмездной передачей основных средств и запасов, прибыли и убытки прошлых лет, дополнительные выплаты персоналу, благотворительные выплаты и др. Документами в области регулирования бухгалтерского учета, предусматривается необходимость ведения аналитического учета по видам прочих доходов и расходов, и выявления финансового результата по каждому факту хозяйственной жизни [План счетов]. Для систематизации информации о прочих доходах и расходах корпорации целесообразно использовать регистры аналитического учета, примерная форма которого разработана и представлена в табл. 5.

Использование аналитических регистров обеспечит осуществление корпорацией внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни и будет способствовать достижению целей своей деятельности.

Т а б л и ц а 5

Расчет финансовых результатов от выбытия активов

Дата и № п/п	Расходы	Сумма, руб.	Дата и № п/п	Доходы	Сумма, руб.
Наименование объекта учета					
	Учетная оценка (остаточная стоимость, фактическая себестоимость, первоначальная стоимость и др.)			Выручка	
	Работы, услуги, связанные с выбытием объекта				
	Прибыль			Убыток	
Наименование объекта и т.д.					

ЛИТЕРАТУРА

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Воронежский государственный университет

Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета

E-mail: sapozh@yandex.ru

Новолипецкий металлургический комбинат

Соколов А. А., доктор экономических наук

Тел.: 8 (473) 256-70-83

3. Производные финансовые инструменты : признание, оценка и учет / А. Н. Борисов [и др.] ; под общ. ред. В.В. Давниса, Д.А. Ендовицкого. – Воронеж, 2014.

4. *Ендовицкий Д. А.* Производные инструменты : учет и отчетность / Д. А. Ендовицкий, Н. Г. Сапожникова. – Воронеж, 2013.

Voronezh State University

Sapozhnikova N. G., Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Accounting Department

E-mail: sapozh@yandex.ru

NLMK

Sokolov A. A., Doctor of Economic Sciences

Tel.: 8 (473) 256-70-83