

## МЕЖДУНАРОДНАЯ И ОТЕЧЕСТВЕННАЯ ПРАКТИКА ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Н. Г. Сапожникова, Т. А. Лаврухина

*Воронежский государственный университет*

В статье исследуется порядок признания и оценки расходов коммерческих организаций с целью включения их в финансовую отчетность. Выявлены основные отличия отечественных стандартов бухгалтерского учета от международных стандартов финансовой отчетности по теме исследования. Особое внимание уделено выбору классификации расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках.

В Программе социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006-2008 годы) [2] отмечается необходимость реализации комплекса мер, направленных на создание общедоступной системы информации, совершенствования системы бухгалтерской отчетности на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Одной из категорий бухгалтерского учета, оказывающей непосредственное влияние на формирование финансовых результатов деятельности организации, являются расходы.

Международными стандартами финансовой отчетности [5] в разделе «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» расходы определяются как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала. Истощение активов не предполагает их выбытия, а возникает в результате обесценения. Не признаются расходами выплата доходов и выбытие активов, связанное с распределением капитала между собственниками.

В стандартах рассматриваются расходы, возникающие в процессе обычной деятельности: себестоимость продаж, заработная плата, амортизационные отчисления, а также убытки. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод, по природе не отличаются от других расходов и включают потери от стихийных бедствий, продажи основных средств, курсовые разницы и др.

МСФО установлен следующий порядок признания расходов в отчетности:

1. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанное с уменьшением актива или увеличением обязательства.

2. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и прибылями по конкретным статьям доходов.

3. Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких учетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, расходы в отчете о прибылях и убытках признаются на основе метода рационального распределения.

4. Расход признается в отчете о прибылях и убытках немедленно, если затраты не создают будущие экономические выгоды, или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе.

5. Расход также признается в отчете о прибылях и убытках в тех случаях, когда возникло обязательство без признания актива, как в случае обязательства по гарантии на товар.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [5] предусматривает два формата отчета о прибылях и убытках в которых расходы классифицируются:

- по характеру (метод характера затрат);
- по функциям (метод функции затрат или «себестоимость продаж»).

При использовании первого метода в отчетности расходы объединяются в соответствии с их характером (амортизация, материалы, заработная плата) и не перераспределяются между видами продукции, работ, услуг и другими направлениями деятельности внутри компании (табл. 1). Такой

формат применим в небольших компаниях, с ограниченным количеством видов деятельности.

При использовании второго формата расходы объединяются в отчетности в соответствии с их функциями: себестоимость продаж, административная деятельность и др. (табл. 2).

Классификация затрат по функциям предполагает расчет фактической себестоимости проданной продукции, но недостатком формата является необходимость распределения косвенных расходов условным методом, на основании профессионального суждения бухгалтера, что предполагает определенный субъективизм. Международными стандартами финансовой отчетности предусматривается, что компании, классифицирующие расходы по функциям, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе на амортизацию и оплату труда.

Классификация расходов, используемая в отчете о прибылях и убытках, раскрывается в учетной политике компании.

В концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу [2] отмечается, что повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете, достигается непосредственным использованием МСФО или применением их

в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [1], регулирующим правила и порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, в качестве объекта бухгалтерского учета, расходы не рассматриваются. Потребность пользователей в достоверной и надежной информации о финансовых результатах деятельности организации вызвала необходимость в определении расходов, разработке критериев их признания и методов оценки.

Впервые определение расходов для целей бухгалтерского учета сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике [3]. Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции на оплату работ, услуг, труда работников, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки) от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Определение расходов уточнено Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации»

Таблица 1

*Отчет о прибылях и убытках с использованием метода характера затрат*

Выручка
Прочие доходы
Изменения незавершенного производства и готовой продукции
Валовая прибыль
Использованное сырье и расходные материалы
Расходы на вознаграждения работникам
Амортизация
Прочие расходы
Итого расходы
Прибыль

Таблица 2

*Отчет о прибылях и убытках с использованием метода функции затрат*

Выручка
Себестоимость продаж
Валовая прибыль
Прочие доходы
Расходы по сбыту
Административные расходы
Прочие расходы
Прибыль

(ПБУ 10/99) [4], где расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В отечественном бухгалтерском учете расходы классифицируются на связанные с обычными видами деятельности и прочие.

Расходы признаются при выполнении следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых перечислений, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

В отчете о прибылях и убытках расходы признаются:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Одним из условий признания расходов для отражения в отчете о прибылях и убытках является соответствие доходов и расходов. Себестоимость проданной продукции признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках только после признания дохода – выручки от продажи этой продукции. Соответственно, если активы будут приносить доходы в течение нескольких периодов, то и затраты, осуществленные при их приобретении или создании будут признаваться расходами в от-

чете о прибылях и убытках в течение нескольких периодов. Если же в какой-то момент становится очевидным, что вложения в новое направление себя не оправдывают и не оправдаются никогда, то расход признается в отчете о прибылях и убытках немедленно.

В отечественных учетных стандартах содержатся рекомендации по определению оценки некоторых видов расходов. Например, расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, которые определяются исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то используется оценка, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

Отечественными стандартами бухгалтерского учета рекомендована форма отчета о прибылях и убытках, предусматривающая функциональную классификацию затрат. Характеристика элементов используется как справочная в приложениях к отчетности.

Субъекты малого предпринимательства имеют право не включать в состав бухгалтерской отчетности приложения и представлять затраты только в функциональном разрезе. Малые предприятия могут иметь бесцеховую структуру производства, несущественные административные и коммерческие расходы, небольшую номенклатуру продукции, работ, услуг, калькулировать себестоимость в разрезе прямых затрат. Названные факторы устраняют необходимость выбора методов распределения косвенных расходов между различными видами продукции и позволяют формировать отчет о прибылях и убытках в поэлементном разрезе.

Крупные корпорации, имеющие дочерние и ассоциированные компании, осуществляющие совместную деятельность и формирующие консолидированную отчетность, как правило, классифицируют расходы по назначению, с выделением себестоимости продаж. Использование данной группировки связано с необходимостью определения себестоимости продукции при внутрихозяйственных расчетах, совместной деятельности, межсегментных и внутригрупповых передачах,

оказании встречных услуг. Формирование отчетности по направлениям затрат потребует изменения системы учета затрат и использования синтетических счетов в разрезе экономических элементов. Синтетические счета для отражения расходов в поэлементном разрезе предусмотрены нормативными документами, регулируемыми бухгалтерский учет, а состав и методика их использования устанавливаются организацией, исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления.

Программой социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006-2008 годы) [2] в качестве направлений совершенствования бухгалтерской отчетности рассматриваются повышение качества формируемой информации и создание инфраструктуры применения МСФО. Исследование порядка признания и отражения расходов в отечественной отчетности свидетельствует о сближении отечественной и международной систем отчетности. Однако, единый формат отчета о прибылях и убытках нацеленность на функциональную классификацию затрат не позволяют сделать вывод об успешном

процессе адаптации отечественной финансовой отчетности к международным нормам.

Развитие методов итогового обобщения информации на основе опыта развитых стран, позволит решить проблему представления внешним пользователям полноценных сведений о финансовых результатах организации и снизить уровень рисков инвестиций в экономику страны.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в ред. изм. и доп. от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ).
2. Программа социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006-2008 годы). Утверждена Распоряжением Правительства РФ от 19.01.2006 №38-р.
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 3.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2006 : издание на рус. яз. – М. : Аскери-Асса, 2006. – С. 1058.