

Расходы как элемент реализации

В статье исследовано экономическое содержание понятий «расходы» и «расходы по видам деятельности», применяемых в Республике Беларусь, Российской Федерации, а также согласно Международным стандартам финансовой отчетности; предложены определения указанных понятий и методика отражения на счетах бухгалтерского учета расходов, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг.

Елена МАЛЕЙ,
аспирант БГЭУ

Исследование вопросов бухгалтерского учета реализации продукции, товаров, работ, услуг необходимо начинать с изучения экономического содержания понятий «доходы» и «расходы», поскольку финансовый результат деятельности организации (в первую очередь образующийся именно от реализации продукции, товаров, работ, услуг) определяется сопоставлением величин вышеназванных категорий доходов и расходов, полученных в отчетном периоде.

Исследование терминов «доходы», «доходы по видам деятельности» и «выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», а также методики отражения последней на счетах бухгалтерского учета подробно рассмотрены автором в предыдущей статье («ФУА», № 9). Данная же статья посвящена второму элементу реализации продукции, товаров, работ, услуг, а именно расходам и их составляющей – расходам по видам деятельности.

Содержание вышеуказанных экономических понятий «расходы» и «расходы по видам деятельности» необходимо изучать, опираясь не только на отечественные бухгалтерские стандарты, но и придерживаясь подходов, принятых в Российской Федерации и странах с развитой

рыночной экономикой, поскольку в настоящий момент российское и белорусское законодательство претерпевает существенные изменения, направленные на использование основ системы международных стандартов учета, для привлечения отечественными предприятиями иностранных инвесторов. Поэтому важнейшей задачей при изучении упомянутых терминов и понятий является их сопоставление с целью выявления их тождественности или нетождественности, а значит, возможности предоставления данных финансовой отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь на международном уровне.

Основным нормативным документом, регламентирующим учет расходов организации в Республике Беларусь, является инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 26.12.2003 г. № 182, согласно которой в отечественном учете используются следующее определения расходов организации: расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов

по решению участников (собственников имущества).

В учете Российской Федерации расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности МСФО определяют расходы как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между участниками акционерного капитала.

Исходя из вышеприведенных определений расходов в учете Республики Беларусь, Российской Федерации и согласно Международным стандартам финансовой отчетности можно сделать вывод, что экономическое содержание указанного понятия в основном совпадает. Но следует отметить и отличительную особенность определения «расходы»: согласно МСФО – это наличие четко ограниченного временного промежутка: «...уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода...»¹.

В мировой практике при определении экономического содержания понятия «расходы» также используется их ограничение отчетным периодом. Так, в бухгалтерском учете США, как отмечает профессор Школы бизнеса Гарвардского университета Роберт Н. Антони: «расходы (expense) — уменьшение суммы капитала как результат деятельности компании в течение отчет-

¹ Принципы подготовки и составления финансовой отчетности/ Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери АССА, 1998. – С.24 – 63.

ного периода, т.е. использования или употребления ресурсов в течение отчетного периода». Аналогичные подходы в определении расходов применяются и в Германии.

Принимая во внимание, что одним из условий признания расходов как в Республике Беларусь, Российской Федерации, так и согласно Международным стандартам финансовой отчетности, является принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому расходы признаются в учете и отчетности путем непосредственного сопоставления между произведенными расходами и поступлениями доходов, очевидно, что, поскольку определение экономического содержания понятия «дохода», полученное на основании проведенного автором исследования и приведенное в предыдущей статье, содержит временной отрезок — отчетный период, то и соответствующее ему определение расходов должно быть ограничено данным временным интервалом.

На основании вышеизложенного наиболее отвечающим современным условиям хозяйствования, по мнению автора, является следующее определение понятия «расходы организации»: **расходы организации — это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества), в течение отчетного периода.**

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений своей деятельности организации Республики Беларусь подразделяют понесенные расходы на:

а) расходы по видам деятельности;

б) операционные расходы;
в) внереализационные, в том числе чрезвычайные, расходы.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» дает следующее определение расходов по видам деятельности: они «...представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по видам деятельности, полученным организацией в отчетном периоде» и включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг;

- расходы на управление, обслуживание и организацию производства (общепроизводственные в части условно-постоянных расходов и (или) общехозяйственные расходы, если согласно выбранной организацией учетной политике они не включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, а в полном объеме списываются непосредственно в дебет счета 90 «Реализация»);

- расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг.

В Российской Федерации используется классификация расходов, аналогичная применяемой в Республике Беларусь: расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности; операционные расходы; внереализационные расходы. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности МСФО разделяют расходы на «...убытки, а также расходы, возникающие в процессе обыч-

ной деятельности компании. Последние включают в себя такие расходы, как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация. Они обычно принимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств. Убытками являются другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод, и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов.

Следовательно, экономическое содержание понятия «расходы по видам деятельности», используемое в отечественной учетной практике, совпадает с определением расходов по обычным видам деятельности в российском бухгалтерском учете, но оно несколько уже понятия «расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании», применяемого МСФО.

Данное отличие обусловлено различием понятий «виды деятельности» и «основные виды деятельности» (в Республике Беларусь в данном случае подразумеваются уставные виды деятельности, равно как и в Российской Федерации), от термина «обычная деятельность организации». Согласно МСФО, обычная деятельность организации — это любая деятельность, осуществляемая компанией в виде составной части ее бизнеса, а также такая связанная с ней деятельность, которой компания занимается в ее продолжение и которая имеет к ней отношение или возникает из нее. Представляется, что аналогом понятия «уставная деятельность организации» в западной учетной практике является термин «операционная деятельность», под которой подразумевается основная, приносящая доход деятельность компании и

Таблица 1

Корреспонденция счетов по отражению расходов от реализации продукции, товаров, работ, услуг

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция	
	Дебет	Кредит
Отражена себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	90/21 "Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг"	20 "Основное производство" 41 "Товары" 43 "Готовая продукция"
Отражены суммы управленческих расходов, относимых в соответствии с учетной политикой организации непосредственно в дебет счета 90 "Реализация" (условно-постоянные затраты)	90/22 "Управленческие расходы"	25 "Общепроизводственные расходы" 26 "Общехозяйственные расходы"
Отражены суммы расходов коммерческих, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг	90/23 "Расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг"	44/1 "Коммерческие расходы"

прочая деятельность, кроме инвестиционной и финансовой.

Что касается классификации расходов по видам деятельности, то используемое их разделение в учете и отчетности Республики Беларусь на себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг; расходы на управление, обслуживание и организацию производства и расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Так, согласно МСФО № 1 «Представление финансовой отчетности» «...компания должна представлять в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов, или их функции в рамках компании. Анализ методом функции затрат, или себестоимости продаж «...классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности. Это представление часто дает пользователям более уместную информацию, чем классификация расходов по их характеру...». При этом в качестве элементов расходов от операционной деятельности выделяют себестоимость продаж,

затраты на распространение и административные расходы.

Следует отметить, что несмотря на то что в отечественном учете существует теоретическое разделение расходов по видам деятельности на их составляющие, в аналитическом учете организаций Республики Беларусь вышеприведенные категории — себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг; расходы на управление, обслуживание и организацию производства; расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг — как отдельные объекты учета не отражаются.

Таким образом, для формирования на счетах бухгалтерского учета данных о расходах по видам деятельности, отраженным в уставе организации, в разрезе составляющих указанных расходов (себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг; расходы на управление, обслуживание и организацию производства; расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг) автором предлагается открыть к счету 90 «Реализация» следующие субсчета и счета третьего порядка:

90/2 — «Расходы от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90/21 — «Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг»;

90/22 — «Управленческие расходы»;

90/23 — «Расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг».

Структуру субсчета 90/2 — «Расходы от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и корреспонденцию по отражению расходов по видам деятельности, указанным в уставе организации, можно представить в виде таблицы 1.

Предложенная методика отражения в бухгалтерском учете расходов от реализации продукции, товаров, работ, услуг путем их аккумуляции на субсчетах третьего порядка по видам расходов в соответствии с их функциями позволит получить на указанных субсчетах сальдо, непосредственно отражаемые по одноименным строкам отчета о прибылях и убытках, что будет способствовать упрощению учетного процесса, а также более достоверному определению финансового результата деятельности организации. **Указанная методика не противоречит положениям Международных стандартов финансовой отчетности и способствует унификации терминов и определений, используемых в бухгалтерском учете Республики Беларусь и зарубежных стран.** ■