

УДК 631.162

## СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТИЯ РАСХОДОВ В МЕЖДУНАРОДНОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННОЙ СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

Кириченко Д.А.

*Донской государственный аграрный университет, Персиановский, e-mail: deniskirichenko@mail.ru*

Статья содержит характеристику Международных стандартов финансовой отчётности (МСФО), как ориентир и неотъемлемую часть национальной системы бухгалтерского учёта. Приведен взгляд авторов на причины применения МСФО. В статье рассматриваются основные подходы к определению расходов с точки зрения отечественного и международного учёта. Проводится сравнительная характеристика расходов, используемая Международными стандартами финансовой отчётности и российской системой бухгалтерского учёта. Указываются недостатки российского учёта расходов и преимущества международной системы учёта. В статье анализируются основные положения МСФО, касающиеся расходов организации. Также подробно рассмотрен МСФО 2 «Запасы» в части учёта затрат на производство. Выделяются особенности данного стандарта. Обоснована важность и необходимость практического применения международного опыта в отечественной практике учёта.

**Ключевые слова:** расходы, ПБУ, РСБУ, МСФО

## THE COMPARATIVE CHARACTERISTIC OF CONCEPT OF EXPENSES I N THE INTERNATIONAL AND DOMESTIC SYSTEM OF BOOK KEEPING

Kirichenko D.A.

*Don State Agrarian University, Persianovsky, e-mail: deniskirichenko@mail.ru*

The Article contains the feature International standard to financial reporting (MSFO), as landmark and integral part of the national system of the accounting. The Broughted glance of the authors on reasons of the using MSFO. Main approaches are considered In article to determination of the expenses with standpoint domestic and international account. It Is Conducted comparative feature of the expenses, used International standard to financial reporting and russian system of the accounting. The defect of the russian account of the expenses and advantage of the international system of the account are Indicated. In article are analysed main positions MSFO, concerning expenses to organizations. In the same way in detail MSFO 2 «Spares» is considered in a part of the account of the expenseses on production. Stand out the particularities given standard. Motivated importance and need of the practical application of the international experience in domestic practical person of the account.

**Keywords:** expenses, PBU, RSBU, MSFO

Расходы организации являются важным элементом бухгалтерской отчётности, служат основой для принятия управленческих решений и составляют базовую категорию бухгалтерского учёта. Разделение бухгалтерского учёта на финансовый, управленческий и налоговый определило неоднозначную интерпретацию данного понятия. Изучаемой проблеме уделяется большое внимание и в российской, и в международной теории и практике бухгалтерского учёта.

Вопросы развития методологии и практики учёта расходов рассматривали в своих работах отечественные учёные А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, И.Н. Богатая, Н.А. Бреславцева, Н.Д. Врублевский, Л.Т. Гиляровская, В.Б. Ивашкевич, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, И.П. Комиссарова, М.И. Кутер, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, В.Т. Слабинский, В.И. Ткач, Л.И. Хоружий, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шерemet и другие, а также зарубежные исследователи К. Друри, Р. Манн, Э. Майер, Р. Мюллендорф, Дж. Рис, Ж. Ришар, Ч.Т. Хорнгрен, Р. Энтони и другие. Эти научные разработки, отличающиеся практической значимостью,

являются значительным вкладом в развитие теории и практики учёта расходов. Однако многие вопросы остаются открытыми для дальнейших исследований и разработок.

Порядок учёта расходов устанавливается отечественным стандартом ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина от 06.05.1999 № 33н [1], анализ которого свидетельствует о неоднозначном и неполном содержании термина «расходы» и необходимости уточнения определения его сущности и содержания. Подтверждением этому являются различия в трактовке расходов в отечественном и международном учёте, что свидетельствует о недостаточной разработанности отдельных положений финансового учёта расходов. Необходимо проанализировать понятие расходов в международном и российском аспекте.

Рассмотрение международной практики учёта обуславливает и тот факт, что Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. №107 [2] утверждено Положение о признании Международных стандартов финансовой отчётности и разъяснений Международных

стандартов финансовой отчётности для применения на территории Российской Федерации, которое устанавливает порядок признания для применения на территории Российской Федерации Международных стандартов финансовой отчётности и Разъяснений международных стандартов, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчётности.

В состав международных стандартов и Разъяснений международных стандартов (далее – документы международных стандартов), подлежащих признанию в порядке, установленном настоящим Положением, входят принимаемые Фондом:

- международные стандарты;
- разъяснения международных стандартов;
- изменения, которые вносятся в международные стандарты, и их Разъяснения;
- иные документы, определённые Фондом в качестве неотъемлемой части международных стандартов и (или) их Разъяснений.

Признанный документ международных стандартов вступает в силу на территории Российской Федерации поэтапно, если иное не предусмотрено этим документом. На первом этапе признанный документ международных стандартов вступает в силу на территории Российской Федерации для добровольного применения организациями в сроки, определённые в этом документе, но не ранее его официального опубликования. На втором этапе признанный документ международных стандартов вступает в силу на территории Российской Федерации для обязательного применения организациями в сроки, определённые в этом документе.

Орлова В.М. отмечает, что Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) представляют собой свод компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учёта. МСФО не являются догмой, нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учёта и нормы составления отчётности. Они носят лишь рекомендательный характер, т.е. не являются обязательными для принятия. На их основе в национальных учётных системах могут быть разработаны национальные стандарты с более детализированной регламентацией учёта определенных объектов.

Использование МСФО необходимо по следующим причинам. Во-первых, формирование отчётности в соответствии с МСФО является одним из важных шагов, открывающих российским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Общеизвестно, что капитал, особенно иностранный, требует прозрачности финансовой информации

о деятельности компаний и отчётности менеджмента перед инвесторами. До тех пор, пока иностранный инвестор не будет иметь возможность проследить и понять через финансовую отчётность, как используется предоставленный им капитал, Россия останется зоной повышенного риска и, соответственно, будет проигрывать другим странам в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков.

В современном мире МСФО постепенно становятся своеобразным ключом к международному рынку капитала. Если организация имеет соответствующую отчётность, она получает доступ к источникам средств, необходимых для развития. Если же компания не имеет требуемой отчётности, то она, с точки зрения западного инвестора, не заслуживает доверия и не может рассматриваться как конкурентоспособная в соревновании с другими соискателями капитала.

Во-вторых, международная практика показывает, что отчётность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей.

С самого начала стандарты разрабатываются исходя из потребностей конкретных пользователей. При выборе того или иного методического подхода основным критерием служит полезность информации для принятия экономических решений. Не случайно неотъемлемой частью Международных стандартов финансовой отчётности является документ «Основы подготовки и представления финансовой отчётности», определяющий, среди прочего, на кого рассчитана отчётность, каковы потребности пользователей и качественные характеристики финансовой информации, делающие её полезной этим пользователям.

Полезность отчётности, составляемой по МСФО, подтверждает тот факт, что уже сегодня основные фондовые биржи мира допускают представление таких отчётов иностранными эмитентами для котировки ценных бумаг. Еще в 1995 г. Международная организация комиссий по ценным бумагам объявила о своем намерении рекомендовать МСФО для целей листинга на всех международных рынках.

Постоянно растёт число транснациональных корпораций, подготавливающих свою публичную сводную финансовую отчётность в соответствии с МСФО или исходя из них. Увеличивается список таких организаций и в России. Сегодня это, главным образом, коммерческие банки и организации нефтегазового комплекса.

В-третьих, использование МСФО позволяет значительно сократить время и ре-

сурсы, необходимые для разработки новых национальных правил отчётности. Эти стандарты закрепляют достаточно длительный опыт ведения бухгалтерского учёта и отчётности в условиях рыночной экономики. Они сформированы как результат труда и поиска не одного поколения бухгалтеров-исследователей, представителей разных научных школ. Стандарты учитывают запросы и опыт работы с отчётностью предпринимателей, банковских и других финансовых структур, финансовых аналитиков, профсоюзов, правительственных организаций, представители которых с 1981 г. образуют Консультативную группу в рамках Комитета по МСФО [4].

Специального стандарта по расходам, аналогичного ПБУ 10/99 «Расходы организации», среди МСФО нет, как, например, для учёта доходов в международном учёте применяется МСФО 18 «Выручка» [9]. Определение расходов и условия их признания в финансовой отчётности содержит документ «Принципы подготовки и составления финансовой отчётности». Общие вопросы представления расходов также рассматриваются в МСФО 1 «Представление финансовой отчётности». Вопросы учёта отдельных видов расходов затрагиваются большинством Стандартов, регламентирующих учёт отдельных видов активов и обязательств, видов и направлений деятельности. В частности, МСФО (IAS 2) «Запасы» регулирует оценку расходов по материалам, МСФО (IAS 16) «Основные средства» – затраты по амортизации. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет амортизацию как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. Амортизируемая стоимость – фактические затраты на приобретение основного средства или другая величина, отражённая в финансовой отчётности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости, т.е. первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной. Ликвидационная стоимость – это сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие. Если величина ликвидационной стоимости незначительна (несущественна), она может не учитываться при формировании амортизируемой стоимости. Если компания использует модель учёта по переоцененной стоимости, то переоценке подлежит и ликвидационная стоимость [8].

МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам» регулирует расходы по оплате труда. Цель настоящего стандарта состо-

ит в том, чтобы установить правила учёта и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от предприятия признавать:

- обязательство – в случае, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;

- расход – в случае, если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение [10].

Эти стандарты регулируют порядок включения затрат в первоначальную стоимость продукции, основных средств и нематериальных активов, а также порядок их списания в виде амортизации или выбытия. Кроме того, МСФО (IAS 23) «Затраты по займам» определяет порядок учёта расходов по займам. Цель настоящего стандарта – определить порядок учёта затрат по займам. Настоящий стандарт, как правило, требует немедленно признавать затраты по займам в качестве расходов. Однако стандарт допускает в качестве альтернативного порядка учёта капитализацию затрат по займам, непосредственно относящимся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям [6].

Определение расходов для целей МСФО практически то же, что и в российском ПБУ 10/99 «Расходы организации». «Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчётного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между участниками».

Кроме того, что затраты должны соответствовать определению расходов, должны ещё выполняться условия для их признания в отчётности по МСФО. Представим критерии признания расходов в соответствии с МСФО и российской практикой в таблице.

В МСФО нет требования обязательного соблюдения первого критерия признания расходов, предусмотренного ПБУ 10/99, – наличие договора, требований законодательства или обычаев делового оборота. Для целей составления отчётности по МСФО эти аспекты рассматриваются тогда, когда решается вопрос о признании в отчётности выручки. Отражение расходов во многом зависит от признания выручки в соответствии со знакомым нам принципом сопоставимости доходов и расходов. Но для составления отчётности по МСФО бухгалтера интересуют другие условия договора.

Критерии признания расходов в соответствии с МСФО и российской практикой [5]

РСБУ	МСФО
1. Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота	1. Данное условие отсутствует
2. Сумма расхода может быть определена	2. Сумма расхода может быть надёжно оценена
3. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации	3. Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства
4. Расходы признаются по принципу начисления	4. Расходы признаются по принципу начисления
5. Расходы обязательно должны быть подтверждены документально	5. Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации

При решении вопроса о том, когда в отчётности по МСФО необходимо показать выручку, бухгалтер будет обращать внимание не столько на переход права собственности, сколько на переход рисков владения от продавца к покупателю и возможность компании контролировать актив. Следовательно, и расходы будут признаны в отчётности в момент признания выручки.

В отчётности по российским стандартам выручка от продажи оборудования и расходы в сумме его балансовой стоимости признаются в момент перехода права собственности, который, как правило, совпадает с моментом передачи оборудования от продавца к покупателю. В отчётности по МСФО выручка будет признана только после установки оборудования и его проверки, так как именно тогда состоится переход рисков владения. Тогда же будут признаны и соответствующие ей расходы.

Как и в ПБУ 10/99, в Принципах предусмотрено разделение расходов по отношению к видам деятельности организации. Несмотря на схожесть в классификации, существуют и различия. К примеру, МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» прямо запрещает представление каких-либо статей доходов и расходов в качестве чрезвычайных статей как непосредственно в Отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к финансовой отчётности. ПБУ 10/99 приводит определение чрезвычайных расходов и предписывает их обособленное представление.

Ещё одно различие для примера: ПБУ 10/99 предполагает отражение убытков прошлых лет, выявленных в отчётном году, в Отчёте о прибылях и убытках. В соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчётных оценках и ошибки» все ошибки прошлых лет не должны влиять на прибыли и убытки текущего года.

Кроме того, в отчётности по российским стандартам требуется раскрытие расходов, состоящих из отчислений в резервы

предстоящих расходов. МСФО не предполагает создание таких резервов.

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчётности» расходы могут быть представлены в Отчёте о прибылях и убытках двумя способами (а не одним – как в российской практике):

- по методу «характера расходов»;
- по методу «функции расходов» [7].

Для более детального изучения расходов организации с точки зрения международного учёта остановимся на МСФО 2 «Запасы», который регулирует оценку расходов по материалам.

Международный стандарт финансовой отчётности 2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования, оказывающих влияние на величину прибыли отчётного периода. В нём также даются рекомендации по распределению косвенных накладных расходов производственного характера; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

В настоящее время российская теория и практика производственного учёта предлагает спектр методов калькулирования себестоимости продукции, в т.ч. метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный, позаказный, попередельный методы. Они фиксируются в учётных политиках предприятий. Однако отечественные положения по бухгалтерскому учёту (ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») никаких указаний на этот счёт не содержат.

Остановимся подробнее на нормах МСФО 2 «Запасы» в части учёта затрат на производство. Во-первых, в п.10 МСФО 2 «Запасы» регламентируется к применению традиционный для российского бухгалтерского дела метод полной себестоимости



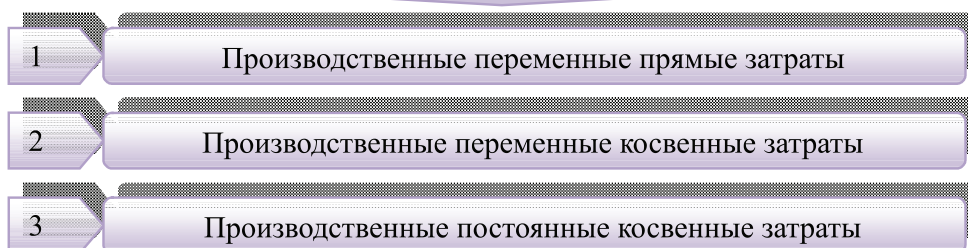
(absorption costing). При данном методе учёта затрат на производство и калькулирования в отличие от альтернативного ему метода «диркт-костинг» производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. «Директ-костинг» в целях финансовой отчётности не разрешен. На западных предприятиях он применяется только для составления управленческой отчётности.

Нормативный учёт, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., также находит своё применение в бухгалтерском учёте в соответствии с МСФО 2 «Запасы». В частности, в п. 14

данный стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, т.е. в полном объёме относимым на уменьшение прибыли отчётного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы, др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешён для оценки запасов материалов, незавершённого производства и готовой продукции.

Во-вторых, в п. 10 МСФО 2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, представленных на рисунке.

### Затраты, включаемые в себестоимость продукции в соответствии с МСФО 2



*Затраты, включаемые в себестоимость продукции в соответствии с п. 10 МСФО 2*

Следует помнить, что термины «косвенные затраты» в 25 гл. Налогового кодекса и «косвенные затраты» в МСФО 2 «Запасы» не равнозначны между собой. В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически нецелесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции (услуги). Поэтому они собираются в течение отчётного периода на специальном бухгалтерском счёте (у нас 25 «Общепроизводственные расходы»), в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путём.

Примерами переменных затрат первой группы являются сырьё и основные материалы, заработная плата производственных рабочих с начислениями на неё и др. Это те расходы, которые можно на основе данных первичного учёта отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий. К переменным косвенным производственным затратам (вторая группа) относятся такие расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объёма деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты. Самыми яркими представителями таких расходов являются затраты сырья в комплексных производствах. Например, при сепарации молока получают

обезжиренное молоко и сливки. Разделить затраты исходного сырья по видам выпускаемой продукции в этих примерах можно только косвенным путём.

К третьей группе затрат, выделенной в п. 10 МСФО – постоянным косвенным накладным производственным затратам – относятся те общепроизводственные расходы, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объёма производства. Например, амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования; расходы на их ремонт и эксплуатацию; расходы на содержание аппарата управления цехов и прочего цехового персонала. Эта группа затрат в бухгалтерском учёте традиционно распределяется по видам продукции косвенным путём пропорционально какой-либо базе распределения.

В российском законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую в бухгалтерском (финансовом) учёте производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов. Во втором международном стандарте такие нормы есть. Согласно п. 11 МСФО «Запасы» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объёму произведённой продукции. То есть базой распределения этих расходов является

ся показатель «фактическая производственная мощность».

Согласно п. 11 МСФО «Запасы» постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозируемому объёму производства продукции при работе в нормальных условиях. То есть базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность». Стандартом также допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объёма производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности [3].

Исследование международной практики учёта расходов в свете последних изменений становится первостепенной задачей для дальнейшей работы над сущностью расходов организации. Осмысление основополагающих идей и смысла международных стандартов обеспечит в дальнейшем правильный подход к применению в российской бухгалтерии решений, традиционных для лучшей западной практики.

#### Список литературы

1. Положение по бухгалтерскому учёту 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]: утв. Приказом МФ РФ от 06.05.99 г. № 33н (в ред. Приказа МФ РФ от 27.11.2006 г. № 156н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчётности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчётности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. №107. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Каверина О.Д. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=001955МСФО 2 «Запасы»](http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=001955МСФО2%20«Запасы»).
4. Орлова В.М. Роль и значение Международных стандартов финансовой отчётности в гармонизации системы бухгалтерского учёта [Электронный ресурс]. – филиал Академии экономической безопасности МВД России в г. Уфа. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Сеченова Т.В. Доходы и расходы в российском учёте и МСФО [Электронный ресурс // Международный бухгалтерский учёт. – 2009. – № 5. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 23 «Затраты по займам» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/192-ias23> (дата обращения: 17.04.11).
7. МСФО Расходы требуют признания [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=004388> (дата обращения: 18.04.11).
8. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=002712> (дата обращения: 17.04.11).
8. МСФО 18 «Выручка» [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.snezhana.ru/msfo\\_16/](http://www.snezhana.ru/msfo_16/) (дата обращения: 17.04.11).
9. МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.kz-adviser.kz/official/32-ifrs/188-ias19> (дата обращения: 17.04.11).

#### Рецензент –

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 23.09.2011.