

Финансовый учет и аудит затрат

Ситникова Валентина Анатольевна,
кандидат экономических наук, доцент
кафедры "Управленческий учет"
ФГОБУ ВПО Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
Москва (E-mail: sitnikova_vak@mail.ru)

**ФАКТОР ВРЕМЕНИ В УЧЕТЕ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Аннотация. В статье рассматривается вопрос о необходимости более обоснованного отражения фактов хозяйственной деятельности в зависимости от того, к какому периоду времени они относятся. Приводятся примеры неадекватного представления в учете и отчетности информации о расходах по обычным видам деятельности с точки зрения их временной принадлежности. Обосновывается целесообразность разработки способов учета отмеченных расходов по периодам времени с целью соблюдения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации.

Ключевые слова: расходы по обычным видам деятельности, фактор времени, управленческие расходы

Расходы по обычным видам деятельности идентифицируются в соответствии с предметом деятельности организации и находятся под пристальным вниманием менеджеров разных уровней управления. В основе управленческих решений, адекватных ситуации, находится достоверная информация о расходах по обычным видам деятельности. При этом пользователям требуются сведения не только о величине расходов. Прежде всего, важно, чтобы учетная система достоверно формировала информацию о расходах того периода времени, которым интересуются менеджеры. В связи с этим учетно-аналитическое обеспечение процесса управления организацией требует обоснованного отражения расходов с учетом фактора времени.

Своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности является проблемой как финансового, так и управленческого учета. О необходимости соблюдения временного фактора в учете свидетельствуют положения некоторых нормативных документов. Например:

Положение по ведению бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, содержит норму о том, что «Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида» (п. 65);

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» раскрывает допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (п. 5) и требование своевременности (п. 6). Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности свидетельствует о том, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Требование своевременности заключается в своевременном отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 19) указывает на необходимость признания расходов «... с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов)», а также «... 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».

Однако в силу ряда обстоятельств на практике чрезвычайно сложно обеспечить своевременное отражение расходов в учете. Обратимся к некоторым примерам учета фактов хозяйственной деятельности, подтверждающим наличие проблемы, которая пока не решена в учетной практике.

Расходы по обычным видам деятельности находят отражение по дебету счета 90 «Продажи» и раскрываются в отчете о финансовых результатах по статьям «Себестоимость продаж»,

«Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы». Обратимся поочередно к отмеченным группам расходов, составляющих в совокупности расходы по обычным видам деятельности.

Формирование себестоимости проданной продукции находится в зависимости от положений учетной политики организации в отношении учета затрат. К традиционно сложным вопросам в учете затрат относится их распределение: между готовой продукцией и незавершенным производством; по видам готовой продукции. Выбор порядка оценки незавершенного производства, базы для распределения косвенных расходов и др. продолжает оставаться предметом размышлений для специалистов и оказывает непосредственное влияние на формирование информации о себестоимости выпущенной продукции.

Возможность обоснованного распределения затрат во времени предоставляется организациям при применении счета 97 «Расходы будущих периодов», проблемы использования которого мы подробно рассматривали ранее [5].

Ситуация осложняется в том случае, если организация приняла решение оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости или др. учетной стоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» для определения отклонений фактической себестоимости от ее нормативной (плановой) величины. Действующая система учета [4] предусматривает при этом следующие записи на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»: по дебету этого счета в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг, а с кредита указанного счета списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция» нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг.

Отклонение фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) выявляется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по

счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" на последнее число месяца. Далее совершаются записи с использованием счета 90 «Продажи»:

Дт 90 Кт 40 – отражается перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой);

Дт 90 Кт 40 (сторно) – отражается экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической.

Поскольку счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет, суммы отклонений полностью списываются на счет 90, корректируя величину расходов по обычным видам деятельности.

Таким образом, в случае применения счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в учете и, соответственно, в отчете о финансовых результатах, отражаются расходы по обычным видам деятельности без привязки к факту продажи продукции (работ, услуг), по которым учтено отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой). Продукция (работы, услуги), по которым отклонение нашло отражение на счете 90 «Продажи», могли быть проданы не в полном объеме, также возможна ситуация, при которой продукция остается на складах организации. В случае если продукция не была реализована в отчетном периоде, мы отмечаем отсутствие доходов, в то время как расход в виде отклонения организация показывает в составе расходов по обычным видам деятельности. Отмеченное обстоятельство свидетельствует о нарушении принципа соответствия доходов и расходов. Представляется логичным включение отклонений в состав расходов по обычным видам деятельности в периоде продажи продукции, по которой и была определена эта величина отклонений.

Управленческие расходы традиционно отождествляются с расходами общехозяйственными, которые отражаются на счете 26 с одноименным названием «Общехозяйственные расходы». В учетной политике каждой организации содержится выбранный ею вариант списания таких расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» – либо в дебет счета 20 «Основное производство» (возможно списание на счета 23 «Вспомогательное производство» и 29 «Обслуживающие

производства и хозяйства» при производстве изделий, выполнении работ или услуг на сторону), либо на счет 90 «Продажи». В большинстве случаев организации выбирают и закрепляют в своей учетной политике менее трудоемкий вариант, т.е. списание расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» непосредственно на счет 90 «Продажи». Этот вариант с точки зрения управления затратами является менее привлекательным по нескольким причинам:

отсутствует информация о полной себестоимости продукции (работ, услуг) в разрезе их видов;

не учитывается фактор времени при отражении управленческих расходов в составе расходов по обычным видам деятельности, ведь некоторая их величина имеет непосредственное отношение к незавершенному производству, тогда как при этом варианте в общей сумме списывается на счет 90 «Продажи». Заметим, что при отнесении этих расходов на счет 20 «Основное производство» ситуация с соблюдением временного фактора при отражении фактов хозяйственной деятельности складывается более логично.

Вопрос об отражении коммерческих расходов в составе расходов по обычным видам деятельности решается более корректно с точки зрения соблюдения фактора времени. Это связано с тем, что на счете 44 «Расходы на продажу» отражаются расходы, которые непосредственно связаны с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Однако в ряде случаев предусмотрено частичное списание сумм со счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи». Например: в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку подлежат распределению между отдельными видами отгруженной продукции (ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям). В организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, расходы на транспортировку принято распределять между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца [4]. С помощью отмеченных норм в отношении указанных

расходов, связанных с продажей, достигается соблюдение их временной определенности. Однако вопрос о своевременности отражения в составе расходов по обычным видам деятельности может возникнуть в отношении, например, расходов на рекламу, представительских расходов. Это связано с тем, что доходы, связанные с ними, могут возникнуть лишь в будущих периодах, тогда как расходы списываются на счет 90 «Продажи» полностью в отчетном периоде.

Учитывая изложенные выше обстоятельства, несложно заметить, что величина расходов по обычным видам деятельности, как правило, завышается в отчетном периоде в связи с нарушением временной принадлежности отражаемых в учете фактов хозяйственной деятельности. Некоторое пояснение ситуации возможно с помощью указанного в п. 6 ПБУ 1/2008 требования осмотрительности, которое предполагает «большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов...». Тем не менее, вопрос о своевременности отражения сумм в составе расходов по обычным видам деятельности является чрезвычайно актуальным.

Мы остановились лишь на некоторых примерах отражения фактов хозяйственной деятельности организаций, свидетельствующих о трудностях обеспечения в учете их временной принадлежности. В этой связи, организациям необходимо разрабатывать способы отражения в учете наиболее востребованной менеджерами информации о фактах хозяйственной жизни в соответствии с их временной определенностью. Отмеченные способы находятся в зависимости от индивидуальных особенностей деятельности организации (организационная структура, отраслевая специфика, виды деятельности и др.). Очевидно, что соблюдение фактора времени в учете будет способствовать принятию более адекватных управленческих решений.

Список литературы:

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н.

2. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н

3. ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н

4. План счетов и Инструкция по его применению, утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н

5. Ситникова В.А. Распределение расходов по временным периодам // Международный научно-практический журнал «Экономика. Бизнес. Банки», 2013. № 2 (3)

Financial accounting and audit costs

Valentina A. Sitnikova,

Candidate of economics, Professor,

Department Management Accounts

The Finance University under the

Government of the Russian Federation,

Moscow (E-mail: sitnikova_vak@mail.ru)

THE TIME FACTOR IN THE CUSTOMARY ACTIVITIES COST ACCOUNTING

Abstract. The question of the need for a more reasonable reflection of the facts of economic activities depending on the time period they refer to is considered in this article. There are examples of inadequate representation in accounting and reporting information on the expenses on ordinary activities with relation to their temporary performance. The expediency of development of accounting methods of expenses on ordinary activities by time period to comply with the principle of temporary performance of the facts of economic activity is proved in the article.

Keywords: expenses on ordinary activities, time factor, management expenses

References

Regulations on accounting and financial reporting in the Russian Federation approved by Order of the Ministry of Finance of 29.07.1998 № 34н.

PBU 1/2008 "Accounting policy", approved by Order of the Ministry of Finance 06.10.2008 N 106н

PBU 10/99 "Expense," approved by Order of the Ministry of Finance on May 6, 1999 N 33н

The Chart of Accounts and instructions for its use, approved by Order of the Ministry of Finance of 31.10.2000 № 94н

Sitnikova V.A. Cost sharing time periods // International scientific-practical journal. Economics. Business. Banks. 2013. # 2 (3)