

УДК 631.162:657.2 (476)

АНАЛИЗ СООТВЕТСТВИЯ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ РАСХОДОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И МСФО

Ю. А. Бурачевская, Т. В. Колесник

УО «Гродненский государственный аграрный университет»
г. Гродно, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28
e-mail: ggau@ggau.by)

Ключевые слова: расходы, учет расходов, классификация расходов, МСФО.

Аннотация. В статье осуществлена сравнительная характеристика учета расходов в Республике Беларусь и в соответствии с МСФО. Рассмотрены понятия расходов, их классификация и признание в бухгалтерском учете в Республике Беларусь и основные расхождения с МСФО.

THE EXPENSE ACCOUNTING IN REPUBLIC OF BELARUS AND ITS COMPLIANCE OF IFRS

Yu. A. Burachevskaya, T. V. Kolesnik

UO «Grodno State Agricultural University»
G. Grodno, Republic of Belarus
(Republic of Belarus, 230008, Grodno, Tereshkova St., 28
e-mail: ggau@ggau.by)

Key words: expenses, expense accounting, classification of expenses, IFRS.

Summary. In article the comparative characteristic of the expense accounting in Republic of Belarus and according to IFRS is performed. Concepts of expenses, their classification and recognition in financial accounting in Republic of Belarus and the main discrepancies with IFRS are considered.

(Поступила в редакцию 22.06.2016 г.)

Введение. В современных условиях хозяйствования появляется большая потребность в наличии своевременной, достоверной и полной информации для изучения и оценки финансового положения организаций и результатов их хозяйственной деятельности. Основным источником такой информации является бухгалтерская отчетность.

Актуальным вопросом является то, что бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь, недостаточно полно обеспечивает пользователей своевременной, достоверной и полной информацией в той мере, в которой этого требуют международные стандарты финансовой отчетности, что обуславливает необходимость её сближения.

Однако с принятием Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12.07.2013 [1] (Далее – Закон) наблюдаются тенденции постепенного сближения национального учета и Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). Данный закон предусматривает:

- введение обязанности составления отчетности в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями;
- улучшение качественных характеристик национальной системы бухгалтерского учета на основе МСФО.

В законе предусмотрена сертификация специалистов, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимой организации. По результатам аттестации сертификат профессионального бухгалтера будет выдавать Министерство финансов.

В Законе дается определение категории «расходы» – это уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации [1].

МСФО предназначены для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных коммерческих компаний (включая банки и страховые организации) независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Они также могут применяться государственными предприятиями. На сегодняшний день большинство практикующих бухгалтеров, менеджеров, ученых-экономистов понимает необходимость адаптации действующей в республике системы бухгалтерского учета к международным стандартам финансовой отчетности.

Основные выгоды от использования МСФО – это возможность привлечения заемного или собственного капитала для компаний от широкого круга инвесторов. С точки зрения вкладчиков и кредиторов – это более высокая прозрачность финансовой отчетности компаний и, как следствие, более эффективная защита прав инвесторов. Это тем более важно в свете того, что последние, как правило, вынуждены полагаться исключительно на публикуемую финансовую отчетность.

Цель работы: рассмотрение порядка учета расходов организаций в соответствии с законодательством Республики Беларусь, а также сравнение данного порядка с положениями МСФО.

Материал и методика исследований. Для реализации поставленной цели были исследованы подходы к изучаемой проблеме таких авторов, как Нестерова Г. Н., Щербатюк С. Ю., Рыбак Т., Калачик Е., Корватовская Л. В., Довнар Н. К. [2, 3, 4, 5] и др., а также осуществлен обзор и анализ действующих нормативно-правовых актов отечественной и международной практики.

Методы исследования: логика, индукция и дедукция, анализ и синтез, сравнение и др.

Результаты исследований и их обсуждение. Проблемы реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь на современном этапе рассмотрены в монографии Щербатюк С. Ю. [3]. Автором предложены основные направления совершенствования структуры и содержательного наполнения бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках через адаптацию учетных принципов раскрытия информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах белорусских организаций к МСФО.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях определяет Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (Далее – Инструкция № 102) [6].

Одной из основных проблем учета расходов в МСФО является отсутствие отдельного стандарта, который бы его регулировал (аналогичного Инструкции № 102 в Республике Беларусь). Некоторые требования по учету расходов изложены в стандартах, которые посвящены учету активов: МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», поскольку существует тесная взаимосвязь этих двух элементов финансовой отчетности. Часть требований из перечисленных стандартов содержит прямые указания по учету расходов, часть можно вывести косвенным путем по принципу «если нельзя признать актив, признаем расход». Отдельные требования по отражению расходов приведены в стандартах, посвященных определенным моментам учета: МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и т. п. [7].

Общие вопросы представления расходов также рассматриваются в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В таблице 1 нами рассмотрены понятия расходов согласно законодательству Беларуси и их сравнение с МСФО.

Таблица 1 – Определение понятия «расходы» по МСФО и согласно законодательству Республики Беларусь

МСФО	Республика Беларусь
<p>Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.</p> <p>Расходы обычно принимают форму оттока или уменьшения активов, в том числе денежных средств или их эквивалентов, запасов, основных средств.</p> <p>Определение расходов включает также убытки, представляющие собой уменьшение экономических выгод, которые могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности организации. В частности, к убыткам относятся потери, возникающие в результате стихийных бедствий.</p> <p>Определение расходов включает также нереализованные убытки, к которым относятся убытки, возникающие в результате увеличения курса обмена валюты в отношении кредитов компаний в данной валюте.</p>	<p>Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).</p> <p>Не признается расходами организации выбытие активов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов; – в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации; – по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т.п.; – в счет задатка, залога; – в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Примечание. Источник: собственная разработка

Следует отметить, что отечественное определение расходов практически полностью соответствует международным стандартам.

До 2012 г. в Республике Беларусь выделялись 3 группы расходов, среди которых была группа внереализационных доходов и расходов, что не предусматривается международными стандартами и не соответствует ни одному из направлений деятельности организации.

А со вступлением в силу Инструкции № 102 в Республике Беларусь расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по текущей деятельности;
- расходы по инвестиционной деятельности;
- расходы по финансовой деятельности;
- иные расходы (таблица 2).

Таблица 2 – Классификация расходов по МСФО и согласно законодательству Республики Беларусь

МСФО	Республика Беларусь
<p>МСФО исходит из общепринятой практики разграничения отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – статей расходов, которые возникают в процессе обычной деятельности организации; – статей расходов, которые не связаны с обычной деятельностью. <p>При разграничении расходов следует учитывать характер организации и ее операций. Принципы указывают на то, что статьи, возникающие в результате обычной деятельности одной организации, могут быть прочими для другой организации.</p> <p>Расходы, возникающие в результате обычной деятельности организации, включают в себя, например, такие расходы как себестоимость приобретения товаров, заработная плата и амортизация.</p>	<p>Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – расходы по текущей деятельности; – расходы по инвестиционной деятельности; – расходы по финансовой деятельности; – иные расходы. <p>Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде.</p> <p>Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:</p> <ul style="list-style-type: none"> – себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг; – управленческие расходы; – расходы на реализацию; – прочие расходы по текущей деятельности.

Примечание. Источник: собственная разработка

Как видно из таблицы 2, МСФО исходят из существования общепринятой практики разграничения в отчетности: статей расходов, которые возникают в процессе обычной деятельности организации, и статей расходов, которые не связаны с ней.

Инструкцией № 102 четко определено их деление на четыре группы. Те расходы, которые не связаны с текущей деятельностью, подразделяются на расходы по инвестиционной, финансовой и прочей деятельности.

Рыбак Т. и Калачик Е. [4], комментируя Инструкцию № 102, указывают на то, что такая группировка расходов соответствует порядку их отражения на счетах бухгалтерского учета, закрепленному в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 [8]. Авторы считают, что классификация расходов по видам деятельности позволила увязать показатели отчета о прибылях и убытках с показателями отчета о движении денежных средств, формы которых утверждены постановлением Минфина РБ от 31.10.2011 № 111 [9].

В таблице 3 нами рассмотрен порядок признания расходов.

Таблица 3 – Признание расходов по МСФО и согласно законодательству Республики Беларусь

МСФО	Республика Беларусь
Принцип начисления	
Согласно этому методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.	Расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором признаны соответствующие им доходы, независимо от даты проведения расчетов по ним. Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в бухгалтерском учете в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены.
Принцип распределения расходов	
Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких учетных периодов, и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, расходы признаются на основе рационального распределения. Часто это необходимо при признании расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, патенты и торговые знаки; в таких случаях расход называется амортизацией. Этот метод распределения предназначен для признания расходов на протяжении учетных периодов, в которых потребляются или заканчиваются экономические выгоды, связанные с этими статьями.	Расходы, относящиеся к отчетному периоду, не допускаются включать в расходы будущих периодов. Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то указанные расходы признаются в бухгалтерском учете путем их соответствующего распределения между отчетными периодами. Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются в бухгалтерском учете путем распределения стоимости актива между соответствующими отчетными периодами.

Примечание. Источник: собственная разработка

В МСФО не допускается возможность признания доходов и, соответственно, расходов по кассовому методу. Признание расходов в РБ максимально приближено к требованиям МСФО.

Нашими рекомендациями по сближению порядка учета расходов в Беларуси с международными стандартами финансовой отчетности являются следующие:

– дальнейшее совершенствование системы счетов бухгалтерского учета с одновременной адаптацией соответствующих форм учетных регистров;

– улучшение содержания и структуры отчета о прибылях и убытках, его информативности.

Заключение. Таким образом, изменения, произошедшие в порядке учета расходов в Республике Беларусь, приблизили методику их учета к требованиям МСФО. Однако еще существуют определенные трудности, основной из которых является формирование инфраструктуры применения международных стандартов. Это, прежде всего, создание механизма контроля качества составления отчетности и ее аудита, построение системы обучения и повышения квалификации специалистов по МСФО, совершенствование экономического образования в части ориентирования на углубленное изучение МСФО.

ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь № 57-3 от 12.07.2013г. // Консультант Плюс: Беларусь. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
2. Бухгалтерский учет: практикум : учеб. пособие для эконом. спец. вузов / Г. Н. Нестерова [и др.]; под общ. ред. Г. Н. Нестеровой. – Минск : БГЭУ, 2012. – 306 с.
3. Щербатюк С. Ю. Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в контексте перехода на международные стандарты финансовой отчетности / С. Ю. Щербатюк. – Гродно: ГГАУ, 2012. – 268 с.
4. Рыбак Т., Калачик Е. Комментарий к Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 №102. Учет доходов и расходов по-новому. Классификация доходов и расходов по видам деятельности // Бизнес-Инфо [электронный ресурс]. – Дата доступа: 23.05.2016.
5. Корватовская Л. В., Довнар Н. К. Современные методы стратегического управления затратами в соответствии с международной практикой / Современные технологии сельскохозяйственного производства: сборник научных статей по материалам XIX Международной научно-практической конференции. – Гродно: ГГАУ, 2016. – 226 с.
6. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов: Постановление Министерства финансов РБ от 30.09.2011г. № 102.
7. Тексты МСФО на русском языке [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://dipifit.info/ifrs_texts.html
8. Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Минфина РБ от 29.06.2011 №50 // Бизнес-Инфо [электронный ресурс]. – Дата доступа: 23.05.2016.
9. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, от 31.10.2011г., №111 // Бизнес-Инфо [электронный ресурс]. – Дата доступа: 23.05.2016.