

Сурнина Е.С.

ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ВИНОДЕЛЬЧЕСКОЙ ПРОДУКЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С НАЦИОНАЛЬНЫМИ ПОЛОЖЕНИЯМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

После введения Положений бухгалтерского учета (далее ПБУ) значительно изменились подходы к определению и порядку признания расходов от реализации винодельческой продукции. Эти вопросы представляются достаточно важными для предприятий винодельческой промышленности, поскольку от суммы и момента их признания будет зависеть размер финансового результата отчетного периода.

Целью работы является рассмотрение различных подходов к определению момента признания расходов в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета.

В экономической литературе не выработано единого подхода к определению расходов как объектов учета. Вопрос же о порядке их признания в соответствии с требованиями новых национальных стандартов практически не исследован.

Согласно ПБУ 1 и 3 расходы — это уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками). Таким образом, расходы могут быть связаны с увеличением обязательств (например, начисление заработной платы персоналу) или с уменьшением активов (например, производственных запасов при их списании в производство). В данном случае эти операции должны сопровождаться уменьшением собственного капитала, так как суммы начисленной заработной платы персоналу или списанных материалов на производство продукции будут признаны расходами периода только тогда, когда произведенная продукция, в себестоимость которой они вошли, будет реализована. При этом данные расходы уменьшат такую составляющую собственного капитала как прибыль.

Английские экономисты ЭС. Хендриксен и МФ. Ван Бред [5, с.195], такой подход считают неправильным. Это обосновано тем, что собственный капитал определяется как разность между активами и обязательствами. Следовательно, один элемент определяется с позиции другого, который сам не определен. При этом английские экономисты дают следующее толкование категории расходов. Расходы представляют собой неблагоприятное движение ресурсов, уменьшающее прибыль фирмы. Однако, не любое неблагоприятное движение является расходом. Более точно, расходы — это использование или потребление товаров и услуг в процессе получения дохода. Очевидно, что и в определении, приведенном в национальных стандартах, и в определении английских экономистов под расходами подразумевается одно и то же. Определение зарубежных экономистов более точное, так как наглядно иллюстрирует связь расходов с доходами и таким образом определяет, что порядок отражения расходов определяется порядком признания связанных с ними доходов.

Порядок признания доходов и расходов в отечественной практике определен принципами, заложенными Законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” [1, с.368], и требованиями ПБУ 1, 3, 15 и 16. При этом положения национальных стандартов определяют условия и сумму, а принципы — момент признания доходов и расходов.

Общие условия признания расходов определены критериями признания статей в финансовой отчетности, установленными ПБУ 1 [2, с.10], а именно:

- вероятность выбытия будущих экономических выгод, связанных с этой статьей;
- возможность достоверной оценки статьи.

Кроме общих критериев, национальные стандарты (ПБУ 3 и 16) определяют специфические особенности признания отдельных видов и расходов [2]. Согласно этим нормативным документам расходы отражаются в бухгалтерском учете:

- на момент уменьшения актива или увеличения обязательства, которые приводят к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены.

- методом систематического распределения стоимости актива между соответствующими отчетными периодами, если он обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов. Например, основные средства обеспечивают увеличение экономических выгод на протяжении ряда лет, следовательно, расходы на их приобретение должны списываться в каждом отчетном периоде в течение всего срока их эксплуатации (в виде амортизации).

- в том отчетном периоде, в котором были осуществлены, если прямую связь между доходами и расходами установить тяжело (например, расходы на рекламу, управление).

- немедленно, если экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать признанию в качестве актива (обесценение запасов, уменьшение полезности нематериальных активов и т.д.).

Таким образом, существует три группы расходов, порядок признания которых различен в силу специфики их связи с доходом текущего периода:

1 группа — расходы, непосредственно связанные с доходом от реализации винодельческой

продукции. Они включаются в себестоимость производимых активов и признаются одновременно с выручкой от их реализации.

2 группа — расходы, связанные с получением дохода на протяжении нескольких отчетных периодов (распределяемые расходы). Они включаются в себестоимость производимых активов или непосредственно в расходы периода путем их распределения между отчетными периодами (на систематической основе). Таким образом, признаются расходами по частям либо на момент реализации активов, либо в конце каждого отчетного периода на протяжении всего периода распределения;

3 группа расходы, не связанные с доходами периода, или по которым прямую связь с доходами установить тяжело. Они признаются в периоде возникновения — это расходы на управление и сбыт, а также те, которые связаны с потерей экономических выгодами свойств актива.

Наряду с критериями признания расходов, оговоренных национальными стандартами бухгалтерского учета, Законом Украины установлено два принципа, регулирующие дату признания доходов и расходов - это принцип начисления и соответствия доходов и расходов и принцип превалирования сущности над формой. В соответствии с первым из них для определения результата отчетного периода необходимо сопоставить доходы отчетного периода с расходами, осуществленными для получения этих доходов. При этом доходы и расходы признаются в момент возникновения независимо от времени поступления денег. Моментом возникновения доходов и расходов от реализации винодельческой продукции могут быть следующие даты:

1. Поставка винодельческой продукции
2. До поставки
3. После поставки

Признание дохода во время поставки самый распространенный, традиционный момент отражения дохода. Он согласуется с принципом начисления, поскольку в данном случае доход не связывается с получением денег, а показывается в том отчетном периоде, в котором произведена отгрузка винодельческой продукции. Признание дохода до и после поставки связано с применением принципа превалирования сущности над формой. Так, например, если продукция готова, оприходована на склад, документы на ее оплату акцептованы покупателем, и он получил права собственности на эту продукцию, но по его просьбе она временно находится у производителя, то производитель имеет право признать доход до фактической отгрузки, так как по существу реализация уже имела место. В случае продажи винодельческой продукции на условиях консигнации сторона, от имени которой осуществляется продажа консигнатором, признает доход только после реализации активов третьей стороне, так как в момент отгрузки активов консигнатору по существу операции реализации не было. Таким образом, для определения момента признания дохода важное значение имеет экономическое содержание хозяйственной операции, вследствие которой он получен.

Наряду с принципом начисления при определении момента признания расходов в международной практике используется также кассовый принцип, согласно которому расходы (как и доходы) отражаются в учете только в момент оплаты денежных средств. Сопоставление этих принципов признания расходов представлено в таблице 1.

Табл. 1. Признание расходов на основе различных принципов учета.

Принцип признания	Вид расхода		
	Подлежит оплате и оплачен в отчётном периоде	Подлежали оплате, но не оплачены в отчётном периоде	Оплачены, но не подлежали оплате в отчётном периоде
Признание на основе принципа начисления	Расходы текущего периода		Расходы будущих периодов
Признание на основе кассового принципа	Расходы текущего периода	Расходы будущих периодов	Расходы текущего периода

Для того чтобы определить, каков должен быть порядок отражения и списания различных видов расходов на счетах, рассмотрим их группировку, принятую в отечественной практике бухгалтерского учета. Расходы, связанные с производством и реализацией винодельческой продукции в Плане счетов делятся на:

- прямые производственные расходы,
- общепроизводственные расходы,
- общехозяйственные расходы,
- расходы на сбыт.

Прямые производственные расходы представляют собой те расходы, которые непосредственно включаются в себестоимость произведенной винодельческой продукции. Общепроизводственные расходы являются косвенными производственными расходами, которые могут быть как переменными, так и постоянными. Согласно ПБУ 16 постоянные общепроизводственные расходы должны распределяться в конце каждого отчетного периода. В результате такой операции рассчитанная часть нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов включается в расходы периода, а остальная их часть - в себестоимость произведенных активов. Таким образом, общепроизводственные расходы могут включать часть расходов, относящуюся к текущему периоду, и расходы, относимые на себестоимость

винодельческой продукции. Общехозяйственные расходы и расходы на сбыт - это соответственно расходы на управление и реализацию произведенной винодельческой продукции, признаваемые в периоде их возникновения, поскольку прямую связь с доходами установить тяжело. Порядок признания расходов представлен в таблице 2.

Табл. 2. Порядок признания расходов, связанных с производством и реализацией винодельческой продукции

Вид расходов		Источник списания	Момент признания
Прямые производственные расходы		Себестоимость актива	Дата отражения дохода от реализации актива
Общепроизводственные расходы	Переменные + распределённые постоянные	Себестоимость актива	Дата отражения дохода от реализации актива
	Постоянные	Расходы периода (финансовый результат)	В конце каждого отчётного периода
Общехозяйственные расходы		Расходы периода (финансовый результат)	В конце каждого отчётного периода
Расходы на сбыт		Расходы периода (финансовый результат)	В конце каждого отчётного периода

Таким образом, в соответствии с требованиями национальных стандартов затраты признаются расходами определенного периода исходя из принципов начисления и соответствия и сущности над формой, при условии выполнения ряда критериев. Главное в признании расходов это цель получения дохода, даже если связь с доходом может быть лишь косвенной. Расходы от реализации винодельческой продукции могут признаваться на дату реализации активов, до нее, либо после. Момент признания зависит от специфики операций и условий заключенного с покупателями договора.

Источники и литература

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» // Ведомости ВР Украины. 1999. - № 40 - с.364
2. ПБУ 1,3, 15, 16 // Баланс, спецвыпуск – 2000 - январь
3. Качалин ВВ. финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ОААР. М: Дело, 1998 — с.430
4. Финансовая отчетность в соответствии с национальными положениями бухгалтерского учета, - Днепропетровск: «Баланс-клуб», 2000 – с.361.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бред М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер с англ. / Под ред. Соколова Я.В. – М.: «Финансы и статистика», 1997 – с. 576

Annotation

The article is dedicated to problems of correct forming of industry expenses. Unsettled legislative questions concerning the determination of the idea of enter property complexes and the reflection of the worn out rented property in the expenses of enterprises are considered.