

Yu.V. Kuzminykh

REGULATION OF COST CONTROL AT COMPANIES PARTICIPATING IN FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY UNDER MODERN CONDITIONS

Yulia Kuzminykh – professor, the Department of International Economic Relations, V.B. Bobkov St. Petersburg Branch of Russian Customs Academy, Doctor of Economics, Associate Professor, St. Petersburg; **e-mail:** july_Ita@rambler.ru.

The research is devoted to making and keeping financial reports of companies participating in foreign economic activity. We carry out comparative assessment of the main aspects of acknowledging and revealing cost information according to Russian accounting standards and international standards of financial statements. We analyze the expediency for the companies participating in foreign economic activity to voluntarily make financial statements in accordance with international standards.

Keywords: cost control; companies-participants of foreign economic activity; accounting regulations; international standards of financial statements; SWOT-analysis.

Ю.В. Кузминых

РЕГЛАМЕНТАЦИЯ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ– УЧАСТНИКАХ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Юлия Владимировна Кузминых – профессор кафедры международных экономических отношений СПб им. В.Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии, доктор экономических наук, доцент, г. Санкт-Петербург; **e-mail:** july_Ita@rambler.ru.

Статья посвящена вопросам формирования и ведения финансовой отчетности предприятий, участвующих во внешнеэкономической деятельности. В статье произведена сравнительная оценка основных аспектов признания и раскрытия информации о расходах согласно российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности. Проанализирована целесообразность составления финансовой отчетности предприятиями–участниками внешнеэкономической деятельности по международным стандартам на добровольной основе.

Ключевые слова: учет расходов; предприятия–участники внешнеэкономической деятельности; положения по бухгалтерскому учету; международные стандарты финансовой отчетности; SWOT-анализ.

Российские предприятия–участники внешнеэкономической деятельности (ВЭД) в обязательном порядке осуществляют ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с действующим Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2], федеральными и отраслевыми стандартами бухгал-

терского учета¹. В настоящее время функцию национальных стандартов выполняют Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность российских предприятий–участни-

¹ За исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством в сфере бухгалтерского учета.

ков ВЭД должна, с одной стороны, отвечать требованиям нормативно-правовых актов, принятых в Российской Федерации, с другой стороны, быть информативной и представлять интерес для реальных и потенциальных иностранных партнеров. Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах (прибылях и убытках) и приложения к ним, составленные по национальным правилам учета, будут непонятны зарубежным контрагентам российских хозяйствующих субъектов – инвесторам, кредиторам, поставщикам и подрядчикам, покупателям и заказчикам. Сформировать информационную среду для пользователей бухгалтерской отчетности не только внутри страны, но и за рубежом, можно только при условии использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Частично российские предприятия-участники ВЭД подпадают под действие Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [3] и обязаны наряду с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с действующим Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» также формировать консолидированную финансовую отчетность согласно МСФО. Консолидированную отчетность должны составлять следующие категории организаций, перечень которых с момента вступления указанного закона в действие постоянно расширяется:

- 1) кредитные организации;
- 2) страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- 3) негосударственные пенсионные фонды;
- 4) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 5) клиринговые организации;
- 6) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;

7) открытые акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации;

8) иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список [3].

Положения Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» применяются предприятиями-участниками ВЭД также при формировании, представлении и публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности, если они не взаимосвязаны между собой и не рассматриваются как единое хозяйственное образование (группа), но относятся к перечисленным выше категориям. В этом случае в наименовании такой отчетности слово «консолидированная» не используется.

В условиях, когда МСФО активно распространяются в мире, их использование в учетной деятельности российскими предприятиями-участниками ВЭД и наличие навыков формирования и анализа финансовой отчетности согласно международным стандартам обеспечат полноценное и объективное изучение ими отчетных данных потенциальных иностранных контрагентов на предварительном этапе заключения экспортно-импортных сделок и заключения договоров по другим внешнеэкономическим операциям. На современном этапе развития экономики МСФО обязательны или разрешены к применению более чем в 130 странах мира [6]. В странах Европейского Союза составление отчетности в соответствии с МСФО обязательно для компаний, ценные бумаги которых обращаются на бирже.

Необходимо отметить, что отчетность, составленная согласно МСФО, может быть использована в качестве информационной базы и для принятия внутренних управленческих решений, так как правила МСФО лучше отражают экономическую сущность фактов хозяйственной деятельности. Международные стандарты могут быть использованы при ведении управленческого учета, который

является учетно-аналитической базой контроллинга как наиболее современного подхода организации бизнеса предприятиями-участниками ВЭД.

Таким образом, несмотря на то, что в действующем российском законодательстве нет прямого требования по формированию индивидуальной отчетности согласно МСФО для всех организаций, в современных условиях является целесообразным их добровольное, инициативное применение российскими предприятиями-участниками ВЭД для составления финансовой отчетности.

Важнейшим и обязательным объектом бухгалтерского учета и элементом финансовой отчетности являются расходы организации в целом и их основная составляющая – расходы по обычным видам деятельности (в экономической литературе их также называют затратами). Обоснованная оценка величины затрат является основой для принятия множества текущих и перспективных управленческих решений.

В настоящее время выделяется несколько направлений учета затрат (расходов по обычным видам деятельности):

- 1) по видам затрат (экономическим элементам);
- 2) по местам возникновения затрат;
- 3) по центрам затрат, прибыли и инвестициям;
- 4) по сегментам бизнеса;
- 5) по носителям затрат (объектам калькулирования).

Предприятия-участники ВЭД обязаны организовать учет затрат только по первому направлению, так как это необходимо для формирования обязательной отчетности. Несмотря на то, что учет расходов только по экономическим элементам ограничивает возможности управления затратами с целью максимизации финансового результата предприятий-участников ВЭД, он является важнейшим учетным сектором, позволяющим рассчитать структуру себестоимости продукции, определить наиболее перспективные направления экономии затрат, проанализировать абсолютную и удельную величину отдельных видов затрат в динамике.

Принимая во внимание принцип рациональности ведения бухгалтерского учета, означающий, что затраты на ведение бухгалтерского учета не должны превышать пользы от использования учетных данных, следует провести сравнительный анализ и оценку требований к учету расходов согласно российским ПБУ и МСФО и установить, насколько существенны различия между ними. При наличии значительных расхождений увеличится трудоемкость ведения учета предприятиями-участниками ВЭД, поскольку формирование индивидуальной финансовой отчетности согласно МСФО в инициативном порядке не освобождает российские организации от обязательного составления отчетности в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета.

В российской учетной практике вопросы учета расходов регламентируются отдельным национальным стандартом бухгалтерского учета – Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации ПБУ 10/99» [5]. Согласно Положению «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)» [5]. При этом расходы дифференцируются на две группы: расходы по обычным видам деятельности, предусмотренные уставом организации; прочие расходы.

В системе МСФО специализированный стандарт, регламентирующий группировку, признание, оценку и раскрытие информации о расходах, отсутствует. Сущность термина «расходы» и условия их отражения в отчетности организации содержатся в Концептуальных основах финансовой отчетности (далее – Концептуальные основы), принятых Советом по МСФО в 1989 г. и введенных в действие в России с 2014 г. после опубликования на сайте Министерства финансов Российской Федерации на русском языке в действующей редакции [4]. Кроме того, вопросы

учета материальных затрат, амортизации, оплаты труда и других видов расходов приводятся в стандартах, регламентирующих признание и отражение соответствующих элементов финансовой отчетности. В Концептуальных основах под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или "истощения" активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала» [4]. Далее указывается, что расходы включают в себя расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации, и прочие расходы (убытки).

Таким образом, российские и международные стандарты идентично трактуют сущность расходов и тождественно осуществляют их классификацию в зависимости от вида деятельности. Однако имеются различия, хотя и не носящие принципиального характера, в группировке расходов по видам деятельности. Основным классификационным признаком группировки расходов, как в МСФО, так и в ПБУ 10/99, является их характер и связь с предметом деятельности организации. Но в российской практике учета имеется однозначный перечень расходов, которые трактуются как прочие.

В Концептуальных основах лишь указано, что расходы (также как и доходы) принято разграничивать на статьи расходов (и доходов), возникающие в ходе обычной деятельности, и те, которые к ней не относятся. В качестве примера приводится «выбытие долгосрочной инвестиции», которое для одной организации возникает в результате обычной деятельности, а для другой является побочной деятельностью.

Ключевыми моментами для выполненного нами анализа практики признания расходов и порядка их представления в финансовой отчетности согласно российским стандартам учета и МСФО явились:

- реализация принципа начисления (требования временной определенности фактов хозяйственной деятельности);

- условия признания расходов;
- сопоставление доходов и расходов;
- порядок распределения расходов по периодам.

- формат представления расходов, возникающих в ходе обычной деятельности.

Согласно ПБУ 10/99 «расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления» [5], что является следствием необходимости соблюдения требования учетной политики о временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Данное требование аналогично принципу начисления, на основе которого составляется финансовая отчетность согласно МСФО. Принцип начисления заключается в том, что доходы признаются по критерию реализации, а расходы имеют место по факту их возникновения и признания обязательства оплаты.

В Российской Федерации имеют место разрешительные случаи использования «кассового метода», при котором доходы признаются по факту поступления денежных средств или иных способов оплаты, а расходы – после их фактической оплаты. Организации могут применять кассовый метод, «если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал» [1. Ст. 273].

Таким образом, российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) в отличие от МСФО предусматриваются случаи признания расходов (и доходов) по кассовому методу. Прокларированный принцип начисления в российской практике учета применяется с ограничениями, например, в части ретроспективного исправления ошибок и изменения в учетной политике.

В результате проведенного анализа основных положений, определяющих принципы и правила учета расходов в

российской и международной практике, можно сделать следующие выводы.

Существенным отличием в условиях признания расходов в ПБУ 10/99 по сравнению с МСФО является то, что «расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота» [5], т.е. расходы могут быть признаны только в том случае, если они подтверждены документально. Это вытекает из требований действующего Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете», где предусмотрено, что «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [2. Ст. 9]. Согласно МСФО расходы могут быть признаны на основе профессионального суждения бухгалтера, что является реализацией принципа приоритета экономического содержания перед юридической формой. В РСБУ требование отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования, также заявлено, но, как правило, находит свое применение преимущественно в управленческом, а не в финансовом учете.

Принцип соответствия доходов и расходов прописан как в РСБУ, так и в МСФО. Основное различие в его реализации заключается в том, что международными стандартами допускается признание в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе) только тех элементов, которые соответствуют трактовке и сущности понятий «активы» и «обязательства». Соответственно, ограничивается и само признание, как расходов (см. определение расходов, приведенное выше), так и доходов.

Требование обоснованности распределения расходов между отчетными периодами в случае, когда экономические выгоды от использования активов ожидаются на протяжении нескольких периодов и связь между доходами и обусловившими их расходами четко не выражена, име-

ет место, как в российских, так и международных стандартах. Расходы, которые подлежат распределению по периодам, вызываются, в первую очередь, использованием таких активов, как основные средства, нематериальные активы и т.д., имеющих срок полезного использования более одного года.

В российской практике имеется ряд аспектов признания расходов в отчете о финансовых результатах (прибылях и убытках), которые отсутствуют в международных стандартах. Например, расходы признаются вне зависимости от того, как они принимаются для расчета налогов.

В отчетности российских предприятий-участников ВЭД согласно РСБУ должна быть представлена информация о расходах по обычным видам деятельности как по функциональному признаку (в отчете о финансовых результатах), так и в разрезе элементов затрат, т.е. «по характеру затрат» (в пояснительной записке к финансовой отчетности).

По функциональному признаку выделяют:

- себестоимость продаж;
- коммерческие расходы (расходы по реализации продукции, товаров, работ и услуг);
- управленческие расходы (общехозяйственные расходы).

При этом коммерческие и управленческие расходы могут включаться в состав себестоимости.

По характеру затрат в пояснительной записке должны быть оценены следующие экономические элементы:

- «материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты» [5].

Приведенный перечень затрат является единым, общепринятым для всех предприятий-участников ВЭД (коммерческих организаций).

Согласно МСФО предприятия имеют право выбора представления информации о расходах в отчете о прибылях и убытках: либо по методу «по функции затрат», либо по методу «по характеру затрат». Во

втором случае дополнительная информация о расходах по их функциям не требуется. Если используется классификация расходов по функциям, то международными стандартами не допускается включение управленческих и коммерческих расходов в состав себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. Эти расходы являются периодическими расходами и должны учитываться в том периоде, в котором они имеют место.

ПБУ 10/99 устанавливает порядок оценки расходов по обычной деятельности и прочих расходов. Концептуальные основы не содержат аналогичных положений. Порядок определения суммы расходов по разным видам приводится в отдельных международных стандартах: IAS 2 «Запасы» (материальные затраты), IAS 16 «Основные средства» (амортизация), IAS 19 «Вознаграждения работникам» (оплата труда) и др. Наиболее существенные различия в оценке расходов по РСБУ и МСФО возникают как следствие использования предусмотренной международными стандартами процедуры дисконтирования для оценки стоимости таких активов, как основные средства, нематериальные активы и т.д. В результате дисконтирование оказывает влияние на величину таких элементов расходов, как амортизация или проценты к уплате. В российской бухгалтерской практике учет временной стоимости денег практически не применяется.

Сравнительный анализ учета расходов по РСБУ и МСФО показал, что имеются достаточно существенные различия в порядке признания и представления расходов в отчетности. Это является следствием того, что в российской системе бухгалтерского (финансового) учета преобладает юридическая форма над экономическим содержанием хозяйственных операций, первичный документ – над профессиональным суждением, отсутствует процедура дисконтирования и т.п.

Принципиальные различия в РСБУ и МСФО сказываются на учете и оценке всех объектов бухгалтерского учета (не только расходов) и их отражении в фи-

нансовой отчетности. Следовательно, добровольный переход предприятиями-участниками ВЭД на составление индивидуальной финансовой отчетности по МСФО потребует дополнительных трудовых и финансовых затрат. Каждая организация сама, взвесив преимущества добровольного применения МСФО и возникающие при этом трудности, должна оценить целесообразность инициативного использования международных стандартов для составления финансовой отчетности.

Для обоснованного принятия данного решения, с нашей точки зрения, может быть использован метод SWOT-анализа, который позволяет выявить внутренние сильные и слабые стороны проекта, его внешние благоприятные возможности и угрозы. Предметом анализа в этом случае выступит проект по использованию МСФО для составления финансовой отчетности на добровольной основе. Несмотря на то, что SWOT-анализ не дает количественных оценок возможного результата проекта (управленческого решения), он позволяет сопоставить все его достоинства и недостатки и выступить отправной точкой для дальнейших экономических расчетов.

Для условного предприятия-участника ВЭД результаты анализа могут быть представлены в виде таблицы.

Независимо от того, какое решение примет предприятие-участник ВЭД относительно формирования финансовой отчетности по МСФО, на современном этапе целесообразно максимальное приближение используемых организацией способов ведения бухгалтерского учета к международным стандартам. В частности, следует не допускать использования кассового метода, осуществлять выделение из состава полной себестоимости продукции расходов периода (коммерческие и управленческие расходы) и т.д.

Необходимо использовать возможности адаптированных к МСФО положений РСБУ, например ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», в основе которого лежит МСФО (IFRS) 8 «Операционные сег-

Факторы, учитываемые в SWOT-анализе для оценки целесообразности перехода на МСФО (добровольное использование)

<i>Внутренние сильные стороны (S):</i>	<i>Внутренние слабости (W):</i>
<p>Хорошее понимание информационных потребностей о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности организации для ее действующих и потенциальных партнеров, инвесторов, кредиторов и т.д.</p> <p>Разработанная стратегия развития организации, реализация которой требует иностранных инвестиций и займов, так как внутренний рынок ресурсов ограничен.</p> <p>Использование бухгалтерской учетной информации для внутренних управленческих целей и ведения управленческого учета.</p>	<p>Необходимость дополнительных финансовых и трудовых ресурсов для одновременного составления финансовой отчетности согласно РСБУ (в обязательном порядке) и МСФО (на добровольной основе).</p> <p>Увеличение стоимости ведения бухгалтерского учета, составления и предоставления отчетности (расходы на квалифицированный персонал, необходимость использования специального программного обеспечения, реорганизация подразделений и др.).</p> <p>Отсутствие на предприятии подготовленных квалифицированных специалистов в сфере МСФО.</p>
<i>Внешние благоприятные возможности (O):</i>	<i>Внешние угрозы (T):</i>
<p>Привлечение иностранных инвесторов из числа компаний, использующих МСФО.</p> <p>Наличие и укрепление связей с действующими иностранными партнерами (покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками).</p> <p>Имеющаяся у предприятия репутация на мировом рынке и у существующих партнеров.</p> <p>Реформа бухгалтерского учета в Российской Федерации и происходящий процесс адаптации РСБУ к требованиям МСФО.</p>	<p>Расширение числа российских компаний, использующих МСФО, с целью привлечения иностранных инвестиций и получения иностранных кредитов.</p> <p>Постоянное обновление МСФО и отсутствие оперативного официального перевода на русский язык изменений в МСФО.</p> <p>Наличие экономических санкций в отношении России.</p>

менты». Для предприятий–участников ВЭД формирование сегментарной отчетности, в первую очередь по географическим сегментам, является актуальным, так как они стремятся к территориальному расширению рынков сбыта и увеличению ассортимента продукции (товаров), а традиционные формы отчетности не создают информационной базы для оценки отдельных направлений бизнеса.

Проведенный нами сравнительный анализ указанных стандартов выявил, что они тождественны по следующим показателям:

- сфера использования;
- содержание понятия «сегмент»

(«операционный сегмент»);

- основа выделения сегментов;
- количественные пороги выделения отчетных сегментов;
- состав информации по отчетным сегментам;
- состав общей информации;
- показатели (суммы) для расчета сегментной прибыли (убытка);
- оценка показателей отчетных сегментов.

Применение адаптированных российских ПБУ к международным стандартам на практике позволит предприятиям–участникам ВЭД либо минимизировать затраты на параллельное формирование

отчетности как по национальным, так и по международным стандартам, либо облегчить переход к МСФО, когда их использование станет обязательным.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации // Информационно-правовой портал «Гарант». URL: http://base.garant.ru/10900200/37/#block_20025#ixzz3rTVg0r9z (дата обращения: 25.11.2015).

2. Федеральный закон РФ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.) // Информационно-правовой портал «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/70103036/> (дата обращения: 20.11.2015).

3. Федеральный закон РФ от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (с изм. и доп.) // Информационно-правовой портал «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/12177506/>

(дата обращения: 20.11.2015).

4. Концептуальные основы финансовой отчетности // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: http://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=21923 (дата обращения: 25.11.2015).

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации ПБУ 10/99», утв. Приказом Минфина РФ от 6.05.1999 г. № 33н (с изм. и доп.) // Информационно-правовой портал «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/12115838/#ixzz393QdVsbU> (дата обращения: 25.11.2015).

6. *Саксена Т.М., Куприкова Е.* Пять лет на пути конвергенции: опыт Индии в переходе на МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2014. № 8. С. 86–91. URL: finotchet.ru/article.html?id=589 (дата обращения: 25.11.2015).