

## МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

О.К. КУРМАНБЕКОВ, доцент, Р.О. КУРМАНБЕКОВ

*Причиной потери многочисленными малыми инвесторами своих сбережений являются доверие неточным финансовым отчетам или же их отсутствие.*

**Ф**инансовые кризисы в западных государствах в 20-х и 30-х годах XX века предопределили разработку стандартизированных концепций и принципов бухгалтерского учета. В последнее время предпринимаются попытки гармонизировать практику бухгалтерского учета и аудита на международном уровне посредством Комитета международных стандартов финансовой отчетности.

Действующие в Кыргызстане закон и нормы не требуют достоверных и своевременных финансовых отчетов, поэтому бухгалтерский учет и аудит здесь недостаточно развиты. Вместе с тем создание бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами крайне необходимо для построения эффективных финансовых рынков.

Своевременная организация бухгалтерского учета в республике по общепринятым в развитых государствах принципам внесла кардинальные изменения прежде всего в формирование финансовых результатов. Эти изменения регламентированы кыргызским стандартом бухгалтерского учета 3 «Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности». Данный стандарт предлагает использовать метод функции затрат или «себестоимости продаж» и классифицирует расходы в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж. Классификация расходов с помощью данного метода выглядит следующим образом:

Доход	X
Себестоимость реализации	(X)
Валовая прибыль	X
Операционные расходы:	
Амортизация	X
Расходы по реализации	X
Общие административные расходы	X
Итого операционных расходов	(X)

Прибыль от операционной деятельности	X
--------------------------------------	---

Рассмотренный метод дает пользователям информацию о влиянии переменных, зависящих от изменения объема выпуска продукции и условно-постоянных расходов, на величину прибыли от операционной деятельности. Указанное деление затрат требует обоснования и практической направленности использования.

Международные стандарты финансовой отчетности, принятые в 1997 г., - 1 «Представление финансовой отчетности», помимо метода функции затрат, предлагают также метод характера затрат. В отчете о прибылях и убытках расходы группируются в соответствии с их характером: амортизация и приобретение материалов, транспортные расходы, заработная плата с отчислениями на социальное страхование, затраты на рекламу и др. Они не распределяются между различными функциональными направлениями внутри предприятия. Метод имеет следующий вид:

Доход	X
Прочий операционный доход	X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X
Использованное сырье и расходные материалы	X
Заработная плата	X
Расходы на амортизацию	X
Прочие операционные расходы	X
Итого операционных расходов	X
Прибыль от операционной деятельности	X

Рост остатков готовой продукции и неразрешенного производства в течение отчетного периода обуславливает увеличение производственных расходов и, напротив, снижение их остатков - уменьшение последних. Изменение производственных расходов

свидетельствует о росте уровня запасов. Данный метод легко применим к малым предприятиям и фирмам, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией. Выбор одного из предложенных методов зависит от характера организации и отраслевых факторов, но общим для этих методов является принцип прямого или косвенного изменения расходов в зависимости от объема производства или продаж предприятия. Международные стандарты финансовой отчетности предполагают выбор подходящих методов, которые наиболее точно отражают результаты деятельности.

Следует заметить, что если в практике определения финансовых результатов ведущая роль отводилась налоговым службам, то рассмотренный стандарт предусматривает составление налогового отчета и финансовой отчетности на единой основе.

Принципиально новое формирование финансовых результатов предопределяет уточнение классификации расходов предприятия и иной организации учета их затрат. В практике все расходы предприятия в бухгалтерском учете отражались следующим образом: расходы, непосредственно связанные со строительством и приобретением долгосрочных активов и производственных запасов, включались в их стоимость, т. е. капитализировались; другая большая группа расходов, связанных с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и услуг, включалась в себестоимость и списывалась за счет финансовых результатов в момент признания выручки от них. Также на счет прибылей относились штрафы, пени, неустойки, связанные с невыполнением заключенных договоров, потери за счет изменения курсовых разниц и списания долгов и потерь от стихийных бедствий; и, наконец, третья группа реальных понесенных расходов предприятия, но которые не могли быть включены ни в первоначальную стоимость долгосрочных активов, ни в себестоимость продукции, работ и услуг. Это так называемые социальные и иные расходы, относимые на уменьшение чистой прибыли текущего года или прошлых лет.

Преследовалась цель - исключить влияние расходов, не учитываемых при определении налогооблагаемой базы, на величину финансового результата. Такой подход искажал формирование финансового показателя. Прибыль отчетного года завышалась на величину социальных и других текущих расходов, списанных за счет нераспределенной прибыли текущего года или прошлых лет.

Другая негативная сторона такого подхода заключалась в том, что в результате невключения расходов,

непосредственно связанных со строительством и приобретением долгосрочных активов, их амортизация, необходимая для аккумулирования средств для восстановления, занижалась, влеча за собой искажение себестоимости реализованной продукции. Поэтому значение метода функции затрат и метода характера затрат заключается прежде всего в правильном формировании финансовых результатов деятельности предприятия. С их использованием все расходы предприятия должны включаться в стоимость активов или в себестоимость продукции и списываться за счет дохода, а возникающие чрезвычайные убытки - за счет прибыли, после уплаты налога на прибыль, при этом на величину чистой прибыли они не влияют.

Преимущества использования вышеуказанных методов обусловлены тем, что они позволяют правильно определить финансовый результат деятельности, поскольку обобщают расходы на уровне предприятия без учета расходов по центрам ответственности и видам продукции, проходящей через них. Они не предполагают использования условных и искажающих остатки запасов расчетов по распределению общих административных затрат и расходов по реализации. Но из предлагаемых методов предпочтительным является метод функции затрат не только областью его применения, но прежде всего предоставляемой информацией, позволяющей установить предельные издержки для известных объемов производства и определить период релевантности взаимоотношений дохода и затрат. Поэтому остановимся на проблемах организации учета расходов предприятия по методу функции затрат.

Прежде всего следует обратить внимание на двусмысленность в использовании различных экономических терминов. В результате неточности переводов зарубежной экономической литературы, а иногда из-за трудности адекватной передачи смысла тех или иных понятий, присутствует разнобой в понятийном аппарате. Понятийный аппарат о расходах необходим для установления затрат, непосредственно связанных с деятельностью предприятий, которые участвуют в формировании финансового результата.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала. Расходы включают в себя не только затраты, возникающие в процессе обычной деятельности предприятия, но и убытки. Затраты состоят из себестоимости продаж, заработной платы управленческого персонала и амортизации основных средств производственного назначения и др. Расходы при-

нимают форму оттока или истощения активов, в том числе денежных средств, производственных запасов и основных средств. Затратами предприятия считаются расходы на приобретение у поставщиков производственных запасов, включая потребленную в процессе производства их часть. Использованные в процессе производства материальные, трудовые, а также денежные ресурсы предприятия составляют его издержки. Издержки являются обобщающим понятием, относящимся как к затратам, так и расходам.

Метод функции затрат предполагает определение себестоимости реализованной продукции. В нее входят прямые затраты на сырье и материалы, прямые затраты на труд, переменные и постоянные накладные расходы, непосредственно связанные с процессом производства. Себестоимость реализации представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других расходов на производство. Другие расходы предприятия, не связанные прямо с процессом производства, но имеющие косвенное влияние, являются операционными или затратами периода. Такие расходы относятся на месяц, квартал, год, когда они были произведены, и не проходят через стадию запасов. Такие расходы в стоимость запасов готовой продукции не включаются, а относятся на уменьшение валового дохода. В производственных отраслях в операционные затраты включаются административные и коммерческие расходы. Выделяются следующие элементы этих расходов:

- \* амортизация основных фондов и нематериальных активов непромышленного назначения;

- \* расходы по реализации;

- \* общие и административные расходы.

Рассматриваемый метод предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (маржинальной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли. Поэтому необходимым условием практического применения рекомендованного кыргызскими стандартами метода определения финансового результата деятельности предприятия является обоснованная классификация издержек.

Прежде всего расходы предприятия подразделяются на “затраты на продукт” (условно-переменные) и “затраты на период” (условно-постоянные). Затраты на продукт включаются в себестоимость ре-

ализованной продукции и связаны с физическими единицами. Они также относятся на запасы готовой продукции на складе и участвуют в процессе исчисления прибыли. Затраты на продукт состоят из трех основных элементов: прямых затрат на сырье и материалы; прямых затрат на труд; а также переменных и постоянных накладных расходов, непосредственно связанных с процессом производства. Прямые затраты на сырье и материалы считаются те, которые прямо израсходованы на производство конкретного продукта. Такие материалы, используемые для производства продукции и входящие в их состав, классифицируются как основные материалы, и их стоимость прямо без дополнительных расчетов относится на определенное изделие. Однако не все материалы, прямо перенесенные на какой-то конкретный вид продукции, классифицируются как основные. К основным материалам не относятся незначительные расходы, не входящие в основу изготавливаемого продукта, - это дополняющие и вносящие в нее определенные качественные изменения вспомогательные материалы. Затраты на локализацию стоимости вспомогательных материалов по видам производимой продукции и определение их реальной стоимости слишком велики. Поэтому вспомогательные материалы учитываются в составе переменных производственных накладных расходов.

Прямые затраты на труд состоят из заработной платы рабочих, непосредственно участвующих в производственном процессе. В противоположность этому заработная плата подсобных рабочих, мастеров, менеджеров, вспомогательного персонала не включается в прямые затраты. Но поскольку перечисленные рабочие связаны косвенным образом с процессом производства, их заработная плата учитывается как производственные затраты и включается в себестоимость продукции через переменные производственные расходы.

Переменные и постоянные производственные накладные расходы являются косвенными затратами предприятия, связанными с процессом производства. К ним относятся все затраты, которые нельзя отнести к прямым. В традиционной практике бухгалтерского учета они назывались “Общепроизводственными расходами” и распределялись на центры затрат и виды продукции, проходящих через них. Косвенные производственные расходы являются разнообразными совокупными издержками. Поэтому для легкости ведения учета такие расходы подразделены на переменные и постоянные. Переменные производственные накладные расходы, кроме стоимости вспомогательных материалов и заработной платы

вспомогательных и подсобных рабочих, включают в себя подобные затраты - стоимость электроэнергии, воды, пара. Эти расходы возрастают или уменьшаются прямо пропорционально объему произведенной продукции.

Основными статьями постоянных производственных накладных расходов являются: арендная плата за производственные помещения и оборудование, страхование, налоги на недвижимость, амортизация основных фондов и нематериальных активов производственного назначения, заработная плата и отчисления на социальное страхование управленческого персонала производственных подразделений. Эти расходы в течение данного отчетного периода практически остаются неизменными, даже при изменении объема выпуска продукции. Необходимость выделения в учете постоянных производственных расходов вызвана тем, что они в действительности являются затратами предприятия в сфере производства. Без них предприятие не может произвести продукцию. Поэтому в методологическом аспекте включение указанных постоянных производственных расходов к условно-переменным расходам обосновано.

На наш взгляд, условно-переменные расходы необходимо детализировать. В зависимости от уровня организации и степени автоматизации производства соотношение между заработной платой основных и вспомогательных производственных рабочих, основных и вспомогательных материалов будет меняться. Если на конкретном предприятии соотношение заработной платы производственных рабочих и стоимости основных материалов незначительно, допустим, составляет 1/10 общей суммы производственных затрат, то выделение группы прямых затрат соответственно на сырье, материалы или труд нецелесообразно. В этом случае прямые затраты должны быть объединены с соответствующими статьями косвенных расходов, под названием "добавленные расходы". В результате условно-переменные расходы будут состоять не из трех, а из двух элементов.

Условно-постоянные расходы не зависят от изменения объемов производства. Они представляют собой расходы на управление и обслуживание производства и сбыт продукции. К таким расходам можно отнести те затраты, которые в практике бухгалтерского учета затрат на производство отражались по дебету счета "Общехозяйственные расходы".

Кыргызский генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, введенный в действие с 1 января 1998 г., рекомендует определять себестоимость реализо-

ванной продукции в зависимости от метода учета товарно-материальных запасов. При применении метода периодического учета товарно-материальных ценностей себестоимость реализованной продукции определяется на одноименном счете с учетом результатов инвентаризации остатков запасов. При использовании непрерывного метода учета товарно-материальных ценностей затраты на производство отражаются на счете "Незавершенное производство" в разрезе вышеуказанных групп условно-переменных затрат. Завершенная производством продукция приходится по фактической себестоимости на счете "Готовая продукция" и через него списывается на дебет счета "Себестоимость реализованной продукции". Расходы по реализации, общие и административные расходы по установленным статьям затрат учитываются на самостоятельных счетах. В конце отчетного периода аккумулированные затраты на счете "Себестоимость реализованной продукции" списываются на счет "Свод доходов и расходов" в процессе закрытия счетов. Достоверность финансового результата и себестоимости продукции при периодическом методе учета товарно-материальных запасов зависит от качества проведенной инвентаризации. Учитывая трудоемкость такой работы, а также формальность ее проведения, данный метод может применяться лишь на небольших предприятиях. При непрерывном методе определения себестоимости, для свода доходов и расходов, делается необоснованная запись по дебету счета "Себестоимость реализованной продукции" и кредиту счета "Готовая продукция". Эта запись напоминает традиционную практику отнесения себестоимости реализованной продукции на счет «Реализация продукции (работ, услуг)».

На наш взгляд, эти сложности можно избежать и обеспечить преемственность в ведении бухгалтерского учета, если прямые условно-переменные затраты как и прежде будем учитывать на счетах "Основное производство", "Вспомогательное производство", а косвенные условно-переменные расходы - на счете "Общепроизводственные расходы". Условно-переменные расходы в конце отчетного периода списываются на счета производства. Условно-постоянные периодические затраты отражаются в общих и административных затратах на счете "Общехозяйственные расходы", в сбытовых расходах - на счете "Расходы на продажу". Обработанная и переданная на склад продукция по фактической себестоимости относится в дебет счета "Готовой продукции" с кредита счета "Основное производство". Собранные условно-постоянные расходы на счетах "Общехозяйственные

расходы” и “Расходы на продажу” в конце отчетного периода списываются на уменьшение валового дохода по дебету счета «Реализация продукции (работ, услуг)».

Для обеспечения преемственности рассмотренного кыргызского стандарта определения финансовых результатов с практикой учета доходов и затрат на производство и в целях его практического использования, необходимо разработать положения по бухгалтерскому учету “Доходы организаций”, “Расходы организаций” и “Бухгалтерская отчетность организаций”.