

## Затраты и расходы

**С. А. Верещагин,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учёта  
и налогообложения

**В пункте 10 ФСБУ 5/2019 "Запасы" содержится определение понятия "затраты". Кроме того, в нем приведены и его отличия от понятия "расходы", которые ранее использовались практически как синонимы. В чем же разница?**

Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников

Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников (п. 7.6 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). Под капиталом следует понимать общую стоимость активов организации за вычетом обязательств (п. 7.4 Концепции). Он будет в конечном итоге составлять вложения собственников (уставный, резервный и добавочный капиталы) и накопленную за все время деятельности организации прибыль. Чтобы уменьшение активов (или возникновение обязательства) можно было признать расходом, следствием этого должно быть обязательное уменьшение капитала в этом же периоде. Приведем примеры расходов, однозначно и сразу признаваемых таковыми.

**Штрафные санкции.** На момент их признания возникает обязательство, ведущее к уменьшению финансового результата (или прибыли, остающейся в распоряжении организации) без поступления равнозначного актива. В регистрах учета производится запись по дебету счета 91-2 "Прочие расходы" (99 "Прибыли и убытки") и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению").

**Начисление резерва по сомнительным долгам.** Его сумма также уменьшает финан-

совый результат в периоде начисления, при этом производится запись по дебету счета 91-2 "Себестоимость продаж" и кредиту счета 63 "Резервы по сомнительным долгам". К уменьшению капитала приводит и отражение в финансовой отчетности сомнительной дебиторской задолженности за вычетом начисленного по ней резерва.

**Издержки обращения (общехозяйственные расходы) торговой организации.** Вне зависимости от объема проданного товара за месяц и самого факта реализации, все издержки обращения (за исключением, да и то не всегда, затрат на доставку товара) полностью списываются на уменьшение финансового результата (запись по дебету счета 90-2 и кредиту счета 44 "Расходы на продажу").

**Отгрузка товара (готовой продукции), передача результата работ или оказание услуг.** Передача созданного (или приобретенного) актива контрагенту также приводит к уменьшению финансового результата. При этом производится учетная запись по дебету счета 90-2 и кредиту счета 41 "Товары" (43 "Готовая продукция", 20 "Основное производство"). Стоимость данного актива (затраты на его приобретение или создание) в полном соответствии с п. 8.6.3 Концепции признается расходом.

Заметим, что затраты признаются как расход отчетного периода, когда очевидно, что они не принесут будущих экономических выгод организации или если будущие эконо-

Новый стандарт – ФСБУ 5/2019 в п. 10 определил, что следует понимать под затратами. Таковыми будет считаться выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов

мические выгоды не отвечают критерию признания актива в бухгалтерском балансе.

Одновременно с передачей товара (результата работ) или оказанием услуги возникает и актив — дебиторская задолженность за проданный товар (выполненные работы, оказанные услуги). Производится запись по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 90-1 "Выручка". Однако величина его будет отличаться от величины выбывшего актива, причем чаще всего в большую сторону, но может и в меньшую, ведь товар может быть продан как с прибылью, так и с убытком.

Аналогичное определение расходов дано и в п. 2 ПБУ 10/99: 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).

Однако в ПБУ 10/99 к расходам отнесены и те факты хозяйственной жизни, которые не приводят в периоде их совершения к уменьшению капитала, а только могут привести к этому в будущем. Другими словами, приводят к возникновению актива.

Так, приобретение запасов, изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), эксплуатация (содержание) оборудования и другие аналогичные операции в п. 7 ПБУ 10/99 именуется расходами по обычным видам деятельности. Хотя в периоде совершения этих операций далеко не всегда произойдет уменьшение капитала. Например, при приобретении запасов возникает актив. При изготовлении продукции один вид имущества (запасы) изменяет свою натуральную форму и переходит сначала в другой (незавершенное производство), а затем и в третий (готовая продукция). При этом капитал организации не уменьшается.

Таким образом, требования (точнее — термины и определения) ПБУ 10/99 вступают в некоторое противоречие с Концепцией (несмотря на то, что хотя она была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ РФ на полтора года раньше утверждения ПБУ 10/99).

Между тем ПБУ 5/01 оперирует таким понятием, как "затраты", говоря, например, о приобретении материально-производственных запасов (п. 6 ПБУ 5/01), их изготовлении собственными силами либо производстве продукции (п. 7 ПБУ 5/01). Кроме того, в нем уже некоторым образом разделены такие понятия, как "затраты" и "расходы".

Так, например, торговая организация имеет право включать в состав **расходов** на продажу **затраты** по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) (п. 13 ПБУ 5/01). Однако определения термина "затраты" в данном нормативно-правовом акте не приводится.

Только новый стандарт — ФСБУ 5/2019 в п. 10 определил, что следует понимать под затратами. Таковыми *будет считаться выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов.*

Понесенные затраты на момент их признания не уменьшают капитал организации. Ведь, например, одновременно с возникновением обязательства (кредиторской задолженности) организация примет к учету актив в том же размере. При создании (изготовлении) готовой продукции, как уже подчеркивалось, выбытие (расходование) одного актива (материалов) путем изменения его физических свойств приводит к появлению другого в том же, а то и большем стоимостном выражении.

И только после того, как приобретенные (или созданные) запасы будут переданы другому лицу либо произойдет их иное выбытие,

Косвенными необходимо признавать те затраты, которые организация вынуждена нести в связи с производством нескольких видов продукции

приводящее к уменьшению капитала (чаще всего финансового результата), затраты можно будет признать расходами.

Обратите внимание, что перечень затрат при приобретении (создании) запасов в ФСБУ 5/2019, по сравнению с ПБУ 5/01, ограничен.

Например, активы, используемые для управленческих нужд организации, в настоящее время признаются МПЗ (п. 2 ПБУ 5/01). То есть их приобретение признается затратами. Исключение сделано для организаций, имеющих право на ведение учета и составление отчетности по упрощенной форме. Они имеют право (закрепив его предварительно в учетной политике) сразу признать расходами затраты на приобретение этих активов (канцелярских товаров, недорогой мебели и пр.), т. е. списать их на уменьшение финансового результата на дату их приобретения (п. 13.3 ПБУ 5/01).

В новом стандарте требования прямо противоположные. В п. 2 ФСБУ 5/2019 указано, что любая организация (а не только субъект малого предпринимательства, не обязанный проводить ежегодный аудит) имеет право не применять Стандарт в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд. И понесенные затраты на приобретение канцтоваров, хозяйственного инвентаря и т. п. в этом случае признаются расходами (иными словами, списываются на уменьшение финансового результата) сразу по мере приобретения таких ценностей, т. е. признаются расходами.

В открытом перечне активов, признаваемых запасами (п. 3 ФСБУ 5/2019), об имуществе, предназначенном для управленческих нужд, вообще ни слова не сказано. Поскольку это право, а не обязанность, то организация может им и не воспользоваться, а признавать мебель, кулеры и другую недорогую офисную технику запасами. И списывать их стоимость на расходы не на

дату приобретения, а, как и ранее, при отпуске их в эксплуатацию.

Пункт 24 ФСБУ 5/2019 дает определение прямых и косвенных затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость готовой продукции (равно как и незавершенного производства по ее изготовлению). Затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, т. е. включаемые в себестоимость единицы учета на основании первичных учетных документов, следует считать прямыми. Косвенными необходимо признавать те затраты, которые организация вынуждена нести в связи с производством нескольких видов продукции. Включить эти затраты в себестоимость единицы учета конкретного вида продукции только на основании первичных учетных документов, без проведения каких-либо дополнительных расчетов, технически невозможно либо экономически нецелесообразно.

Классификацию затрат на прямые и косвенные организация производит самостоятельно (п. 24 ФСБУ 5/2019).

Почти аналогичное определение прямых и косвенных, но только не затрат, а расходов, дано в комментариях к счету 20 Инструкции по применению Плана счетов.

Между тем План счетов (хотя бы в названиях некоторых счетов) оперирует и термином "расходы". Например, счет 25 "Общепроизводственные расходы" Раздела III "Затраты на производство" характеризуется следующим образом: *он предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы*

В массовом и крупносерийном производстве стоимость незавершенного производства и себестоимость готовой продукции будет разрешено оценивать по сумме только прямых затрат, без включения косвенных

*по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.*

Разработчики Плана счетов и Инструкции по его применению, на наш взгляд, не видели значительной разницы между терминами "расходы" и "затраты". Впрочем, и многие бухгалтеры точно так же не видели и до сих пор не видят разницы.

Вернемся к общепроизводственным расходам (или затратам). Собранные за месяц по этому счету затраты в обязательном порядке должны быть списаны в дебет счета 20 либо в дебет счетов 23 "Вспомогательное производство" или 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". То есть можно говорить о том, что с 2021 г. на этом счете будут собираться исключительно затраты, поскольку они приводят к созданию новых активов, а не уменьшают капитал организации. Кроме того, их следует квалифицировать исключительно как косвенные. Ведь их невозможно включить в единицу учета себестоимости конкретной продукции на основании первичных учетных документов (или, может быть, и можно, но нецелесообразно). И распределение понесенных общепроизводственных затрат между видами продукции (включение в себестоимость) будет производиться расчетным путем. Могут, правда, возразить, что если организация выпускает только один вид продукции, то и все общепроизводственные затраты будут включаться в ее себестоимость в полном объеме.

С нашей точки зрения, в этом случае нет большой необходимости и в самом использовании счета 25. Целесообразно затраты на содержание оборудования, равно как и подобные другие (например, арендную плату

за производственные помещения), сразу же напрямую относить на счет 20, не используя счет 25.

Также при этом следует иметь в виду, что в массовом и крупносерийном производстве стоимость незавершенного производства и себестоимость готовой продукции будет разрешено оценивать по сумме только прямых затрат, без включения косвенных (подп. "а" п. 27 ФСБУ 5/2019).

Все понесенные общепроизводственные затраты в этом случае ежемесячно будут признаваться расходами и списываться на уменьшение финансового результата записями по дебету счета 90-2 и кредиту счета 25.

В каких случаях такой метод будет оптимальным, а когда станет существенно искажать финансовый результат, однозначно сказать трудно. Это зависит от множества факторов. Например, от того, как происходит реализация произведенной продукции. Если она пользуется спросом и отгружается покупателям с конвейера, то такой метод калькуляции себестоимости вполне себя оправдывает. Однако если продажа продукции носит сезонный характер (например, вся произведенная с начала года продукция уходит в конце лета — начале осени, а потом опять идет заполнение складов), то финансовый результат в итоге использования такого алгоритма расчета стоимости незавершенного производства и готовой продукции будет иметь мало что общего с реальным положением дел.

На счете 26 "Общехозяйственные расходы" производится обобщение информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. Все они, естественно, косвенные. И здесь, как и с признанием запасами активов, предназначенных для управленческих нужд, ситуация прямо противоположная нынешней.

В настоящее время организация имеет право не включать в себестоимость изготовленной продукции управленческие и ком-

Говоря об управленческих или коммерческих расходах, весьма некорректно будет именовать их затратами

мерческие расходы, а ежемесячно списывать их на уменьшение финансового результата (п. 9 ПБУ 10/99).

В подп. "г" п. 26 ФСБУ 5/2019 прямо указано: управленческие расходы включать в себестоимость готовой продукции организация не имеет права. Исключение сделано лишь для случаев, когда такие расходы будут признаны затратами, т. е. непосредственно связаны с производственным процессом. Но почему тогда подобные затраты будут учитываться как управленческие, а не производственные, не совсем понятно.

Таким образом, говоря об управленческих или коммерческих расходах, весьма некорректно будет именовать их затратами.

Также следует отметить, что сумма произведенных затрат по итогам отчетного периода и величина понесенных в этом же периоде расходов могут как совпасть, так и отличаться.

Например, производственная организация в текущем периоде успешно реализовала всю произведенную ей продукцию, причем остатков продукции на складе на начало периода у нее не было. В этом случае все затраты на производство продукции были признаны расходами.

Продукции было продано больше, чем произведено, с учетом того, что отгружены и ее остатки на начало месяца. Расходов будет больше, чем произведено затрат.

Продукции продано меньше, чем изготовлено. И расходов также будет меньше, чем затрат.

Надеемся, что выводы, сделанные в данной статье, помогут сотрудникам финансовых служб в построении оптимальной аналитики как бухгалтерского, так и управленческого учета производства продукции и ее реализации ■

Литература

1. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019..."): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 г. № 180н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].

## ИНФОРМАЦИЯ

### О НЕДОИМКАХ БУДУТ ИНФОРМИРОВАТЬ С ПОМОЩЬЮ СМС И ЭЛЕКТРОННОЙ ПОЧТЫ

Налоговые органы смогут информировать налогоплательщиков, а также плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов по СМС и электронной почте один раз в квартал о недоимках и (или) задолженностях по пеням, штрафам, процентам. Чтобы воспользоваться данной возможностью, организация или индивидуальный предприниматель должны направить в налоговую инспекцию согласие на осуществление информирования. Федеральная налоговая служба выпустила приказ от 06.07.20 № ЕД-7-8/423@, которым утвердила форму согласия на информирование о недоимках по СМС или электронной почте, а также порядок его заполнения и представления. Данный документ вступит в силу 1 декабря 2020 г.

Форма согласия на информирование сходна с титульным листом налоговой декларации. В согласии нужно будет указывать номер телефона, адрес электронной почты, по которым налоговые органы станут информировать о недоимках. Согласие налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента на информирование о наличии недоимки и (или) задолженности по пеням, штрафам, процентам можно представить в налоговые органы в электронной форме — по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика; в бумажной форме — лично (или через представителя) либо по почте заказным письмом ■