

Международный опыт учета затрат на производство

О. А. Зубарева,
кандидат экономических наук,
Донской государственный
аграрный университет,
zybareva.olga@mail.ru

В зарубежной практике сегмент учета затрат на производство продукции является составной частью управленческого учета, который позволяет планировать, контролировать, управлять и оценивать деятельность организации в целях оптимизации ее финансовых результатов. В российской же практике учет затрат на производство продукции является составной частью системы бухгалтерского учета.

В международной практике учета расходы текущего периода принято называть в зависимости от их характера расходами (expenses) или убытками (losses). Для расходов будущих периодов используют термин затраты (costs) и/или активы (assets). Делают это для того, чтобы разграничить понятия будущих и текущих расходов.

Термин "затраты" используется в МСФО, когда речь идет о накоплении потраченных ресурсов (expenditure), доходы от которых будут получены в будущем. Затраты в данном контексте являются промежуточной категорией между расходованием ресурса и признанием расхода периода. Они представляют собой стоимостную оценку использованных ресурсов. В отчетности их отражают в составе активов компании до того момента, когда они будут признаны расходами или убытками.

В МСФО под расходами понимают уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в снижении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала.

Зарубежный опыт предполагает, что группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, а потому издержки группируются по минимальному количеству статей.

Главное же внимание обращается на распределение издержек между отдельными видами изделий. Во многих случаях нераспределенные издержки относятся на общий результат — прибыль.

На рисунке представлена номенклатура статей калькуляции производственной себестоимости.

В таблице 1 представлены международные стандарты, которые регламентируют соответствующие элементы учета затрат.



ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Элемент затрат	МСФО
1	Материальные	IAS 2 "Запасы"
2	На оплату труда	IAS 19 "Вознаграждения работникам"
3	Взносы во внебюджетные фонды	IAS 19 "Вознаграждения работникам"
4	Амортизация	IAS 16 "Основные средства", IAS 38 "Нематериальные активы"
5	Прочие: арендная плата; проценты по займам	IAS 17 "Аренда", IAS 23 "Затраты по займам"

В международном учете нет единого стандарта, регламентирующего затраты и их учет, каждый элемент затрат имеет свое отражение в конкретном стандарте. Некоторые требования по учету расходов изложены в таких стандартах, как IAS 40 "Инвестиционное иму-

щество" и IFRS 9 "Финансовые инструменты", поскольку существует тесная взаимосвязь этих элементов финансовой отчетности.

Рассматривая конкретные элементы затрат, следует отметить, что затраты на амортизацию согласно IAS 16 учитываются как фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая его фактическую стоимость, за вычетом остаточной стоимости.

В соответствии с п. 11 IAS 19, когда работник оказывает предприятию услуги в течение отчетного периода, предприятие должно признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги в качестве:

- обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовых расходов) в той мере, в какой авансовые расходы приведут, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;

- расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива (например, IAS 2 и IAS 16).

Полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые предприятие (и, возможно, также работник) внесло в план вознаграждений по окончании трудовой деятельности или уплатило страховой компании, в совокупности с доходом от инвестиции средств, полученных в качестве взносов.

Рассматривая отражение материальных затрат, отметим, что в соответствии с п. 10 IAS 2 себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку, а также прочие затраты, понесенные для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

Кроме того, этот стандарт содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основные положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования, оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода. В нем также даются рекомендации по:

- распределению косвенных накладных расходов производственного характера;
- распределению услуг комплексных производств;
- разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

Нельзя не согласиться с мнением О. Д. Кавериной, которая выделяет две особенности IAS 2 в части учета затрат на производство.

Во-первых, в п. 10 стандарта регламентируется к применению традиционный для российского бухгалтерского дела метод полной себестоимости (absorption costing). При данном методе учета затрат на производство и калькулирование, в отличие от альтернативного ему метода "директ-костинг", производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. "Директ-костинг" в целях финансовой отчетности не разрешен. На зарубежных предприятиях он применяется только при составлении управленческой отчетности.

Нормативный учет также находит свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с IAS 2, в частности, в п. 14 стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, иными словами, в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы и др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Во-вторых, в п. 10 IAS 2 определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции:

- производственные переменные прямые затраты;
- производственные переменные косвенные затраты;
- производственные постоянные косвенные затраты.

Согласно IAS 16 себестоимость — это сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS).

Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

- существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

Признанный объект основных средств, так же как и в отечественной практике, амортизируется на систематической основе в течение срока его полезного использования. Каждая часть актива, стоимость которой является значительной относительно общей стоимости данного объекта, амортизируется отдельно.

Амортизационные отчисления за каждый период признаются в *Отчете о финансовых результатах* в качестве расхода.

В международной практике организациями для начисления амортизации может быть использован метод, который бы более точно отражал структуру потребления будущих экономических выгод от данного актива. В настоящее время выделяются линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции.

Подходы к раскрытию дополнительной информации согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" и МСФО в основном совпадают. Однако в ПБУ 10/99 включено дополнительное условие о том, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота. Другими словами, в отличие от МСФО, расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод, он должен обязательно подтверждаться документально.

В итоге появляются существенные расхождения в *Отчете о финансовых результатах* по МСФО и РСБУ.

Сравнительная характеристика учета расходов согласно РСБУ и МСФО представлена в таблице 2.

Международные стандарты финансовой отчетности требуют дополнительного раскрытия информации в отношении структуры расходов по их характеру в *Отчете о финансовых результатах* либо в примечаниях к финансовой отчетности. Это связано прежде всего

с тем, что информация о конкретном характере затрат полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств при использовании классификации, основанной на назначении затрат.

ТАБЛИЦА 2

РСБУ	МСФО
Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычной деловой практикой	Данное условие отсутствует
Сумма расхода может быть определена	Сумма расхода может быть надежно измерена
Имеется уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод	Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства
Расходы признаются по принципу начисления	Расходы признаются по принципу начисления
Расходы должны быть обязательно подтверждены документально	Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации

Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают раскрытие информации о характере и величине расходов в разрезе статей, если они являются существенными. В частности, необходимо раскрыть информацию о:

- списании стоимости запасов до величины возможностей чистой стоимости реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также о возвращении таких списаний;
- выбытии объектов основных средств;
- выбытии инвестиций;
- урегулировании судебных споров.

Таким образом, внедрение МСФО будет способствовать усилению эффективности системы информационного обеспечения управления, что в свою очередь повлияет на повышение конкурентоспособности организаций ■

Литература:

1. Богатая И. Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И. Н. Богатая, Н. Н. Хаконова. – М.: КНОРУС, 2011. – С. 258–259.
2. Каверина О. Д. МСФО 2 "Запасы". Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции [Электронный ресурс] 2012. – URL: <http://www.iprpu.ru>.
3. Удалова З. В. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: монография / З. В. Удалова, О. А. Зубарева – п. Персиановский: Издательство ДонГАУ, 2010. – С. 62.