

УЧЁТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ПО МСФО

Пугач Людмила Александровна, магистрант
Полесский государственный университет
PUGACH, Ludmila, Master's Student,
Polesky State University, Pugach-l@mail.ru

Аннотация: В статье проведено изучение учета производственных затрат в Республике Беларусь и по МСФО и предложены пути их сближения.

Ключевые слова: МСФО, производственные запасы и затраты.

Международные стандарты определяют общепризнанные, общеизвестные правила отражения финансовых операций и хозяйственных фактов в бухгалтерском учете и отчетности. Речь идет о публичной отчетности, широко используемой различными внешними пользователями, для получения полезной и необходимой информации об организации, составляющей и публикующей данную отчетность. Международные стандарты представляют собой свод правил бухгалтерского учета, информация которого предназначена для представления различным организациям и лицам, интересующимся результатами деятельности и финансовым состоянием составителя отчетности. Формируемая по правилам международных стандартов учетная и отчетная информация может быть полезной для использования внутри организации, для нужд внутреннего контроля и управления. Но главное ее назначение - внешние потребители.

Основные методологические принципы учета товарно-материальных ценностей (запасов) регламентированы международным стандартом финансовой отчетности № 2 «Запасы». Согласно данному стандарту, к товарно-материальным ценностям (запасам) относятся: «...активы, во-первых, имеющиеся для продажи при обычной хозяйственной деятельности, во-вторых, находящиеся в процессе производства для таких продаж и, в-третьих, существующие в форме материалов для потребления в производственном процессе или при оказании услуг»

Международный стандарт финансовой отчетности № 2 (МСФО 2) «Запасы» введен в действие с 1 января 1995 года.

Цель настоящего стандарта - дать интерпретацию запасов в системе бухгалтерского учета по сложившейся фактической стоимости приобретения. Стандарт устанавливает порядок определения общей суммы затрат, подлежащих признанию запасов в качестве актива.

Согласно МСФО 2, измерение и отражение в учете и отчетности стоимости товарно-материальных запасов должно производиться по наименьшей из двух оценок: по себестоимости или по рыночной цене. При этом себестоимость служит основной исходной базой стоимостной оценки запасов.

МСФО 2 оговорено также методика определения себестоимости товарно-материальных запасов. В нее должна входить покупная стоимость (цена), затраты по доставке, хранению и переработке.

Себестоимость товарно-материальных ценностей зависит от большого количества разнообразных факторов. Основными из них являются изменение цен и транспортных тарифов, длительность нахождения на складах и в производственных цехах и др. При больших номенклатурах и сложных технологических циклах трудно достоверно измерить действительную себестоимость товаров, находящихся на хранении, в обработке или в отгрузке. Очень часто бывает практически не возможно отслеживать и обеспечивать единство физического (натурально-вещественного) и стоимостного потока товарно-материальных ценностей в организации. Поэтому в международной учетной практике при оценке находящихся в обороте организации товарно-материальных ресурсов по стадиям «купля-переработка-продажа» приоритет отдается отражению стоимости без обеспечения абсолютного соответствия ее величины фактическому физическому движению ресурсов. Среди основных методов оценки стоимости товарно-материальных запасов (остатков), остающихся на балансе организации, а также списываемых на затраты в результате потребления, использования или продажи выделяют следующие:

- метод прямой идентификации;
- метод средневзвешенной цены (стоимости);
- метод ФИФО;
- метод ЛИФО.

Практическое применение методов прямой идентификации, средневзвешенной цены, ФИФО и ЛИФО в зарубежных организациях осуществляется в рамках двух различных систем списания на затраты стоимости потребленных товарно-материальных ценностей. Это может быть либо система постоянного списания, либо система периодического списания использованных товарно-материальных ресурсов.

Основу обеих систем списания составляет известная формула учета движения товарно-материальных ценностей:

$$\text{Онп} + \text{ДОп} - \text{КОп} = \text{О кп},$$

где Онп – стоимость остатков (запасов) товарно-материальных ценностей на начало учетного периода;

ДОп – дебетовый оборот по счетам товарно-материальных ценностей за учетный период;

КОп – кредитовый оборот по счетам товарно-материальных ценностей за учетный период, или стоимость реализованных (израсходованных) ресурсов, подлежащая списанию на затраты отчетного периода;

Окп – стоимость остатка (запасов) товарно-материальных ценностей на конец учетного периода.

Различие систем постоянного и периодического списания на затраты стоимости реализованной товарно-материальных ценностей заключается в последовательности расчета таких элементов данной формулы, как кредитовый оборот (КО) и остатки на конец периода (Окп).

В Республике Беларусь организациям разрешено выбирать один из методов оценки стоимости товарно-материальных запасов (остатков), провозглашать и фиксировать этот выбор в своей учетной политике. Сделав выбор, организация обязана придерживаться соответствующего метода оценки товарно-материальных ценностей в учетно-аналитической практике как минимум в течение одного года.

Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.98 г. №694 «О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республики Беларусь» (в ред. постановления Совмина от 09.07.2003 N 922) определило целью реформирования бухгалтерского учета «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиям рыночной экономики».

Существенные изменения в национальном учете произошли в текущем году: учетная политика направлена на максимальное удобство сбора информации налоговыми службами и другими государственными органами.

Практика, основанная на реализации МСФО, ориентирована на свободную рыночную экономику и разрабатывается ассоциацией профессиональных бухгалтеров для получения понятной,

своевременной, существенной информации, достаточной для принятия управленческих решений руководством, удобной инвесторам, сотрудникам компании.

На предприятиях Республики Беларусь реально использование таких методов оценки материалов, как по себестоимости каждой единицы закупаемых запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО). Однако необходимо, чтобы в примечаниях к отчетности раскрывались указанные методы оценки запасов, чтобы они были наиболее адекватны особенностям деятельности предприятия и обеспечивали наиболее точный расчет прибыли.

В настоящее время целью калькулирования себестоимости изготавливаемой продукции должно быть максимальное приближение ее расчета к фактическим затратам. Проблема заключается в способах распределения общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции, а также в подразделении их на постоянные и переменные (соответствует МСФО (IAS) 2 "Запасы

Согласно МСФО (IAS) 2 "Запасы" себестоимость готовой продукции включает в себя фактические затраты на производство, перечень которых представлен в таблице.

Таблица – Затраты, включаемы в себестоимость запасов, в соответствии с МСФО (IAS) 2 "Запасы"

№ п/п	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Прямые затраты на производство	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например затраты на оплату труда, материальные затраты	Полностью включаются в себестоимость продукции
2	Постоянные накладные производственные затраты	Косвенные производственные расходы, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании нормальной производственной мощности
3	Переменные производственные накладные затраты	Косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании фактического использования производственных мощностей

Согласно МСФО (IAS) 2 "Запасы" постоянные накладные производственные затраты распределяются исходя из нормальной производственной мощности организации. При сокращении объемов производства по сравнению с нормальной производственной мощностью величина постоянных накладных производственных затрат, относимых на себестоимость единицы готовой продукции, не меняется. Нераспределенные постоянные накладные производственные затраты списываются на расходы периода, уменьшая финансовый результат деятельности организации за период.

В периоды высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Если организация производит несколько видов готовой продукции, переменные накладные производственные затраты подлежат распределению между отдельными видами продукции. В качестве базы распределения могут выступать общая сумма прямых затрат на производство отдельных видов запасов либо стоимость их продажи.

Согласно МСФО (IAS) 2 "Запасы" прочие затраты включаются в себестоимость запасов в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния.

"Учет материально-производственных запасов" фактическая себестоимость материально-производственных запасов при изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством. При этом учет и формирование затрат на их производство производится организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции, и он отражается в учетной политике организации.

К фактическим затратам на производство продукции относятся: прямые затраты на производство, включаемые в себестоимость продукции в полном размере; общепроизводственные затраты, в полном объеме распределяемые между отдельными видами продукции на основании базы распределения, выбранной организацией.

В отечественном бухгалтерском учете готовой продукции независимо от объемов производства все косвенные накладные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции, тогда как МСФО (IAS) 2 "Запасы" не дает возможности увеличения себестоимости готовой продукции за счет постоянных накладных производственных затрат при существенном сокращении объемов производства. [

В отношении общехозяйственных расходов организация может выбрать один из двух вариантов учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- включение в себестоимость производимых материально-производственных запасов пропорционально выбранной базе распределения;
- списание как расходы периода.

Первый вариант не соответствует МСФО (IAS) 2 "Запасы". При использовании этого метода увеличивается себестоимость продукции и, как следствие, стоимость активов организации, отраженных в бухгалтерском балансе. Также увеличивается величина финансового результата за период. В результате, с одной стороны, завышаются показатели рентабельности и ликвидности организации, а с другой - сокращается оборачиваемость запасов.

Списание общехозяйственных расходов на расходы текущего отчетного периода полностью соответствует МСФО (IAS) 2 "Запасы".

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 "Запасы" предусматривает формирование себестоимости готовой продукции, изготовленной в организации, по нормативным затратам, отражающим нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Сверхнормативные затраты в себестоимость произведенной продукции не включаются.

Список использованных источников:

1. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: /М.А. Вахрушина // Учеб. пособие М.: Омега-Л, 2011. с 115-134
2. Кельдина Л.И. Анализ влияния способов распределения косвенных расходов на себестоимость продукции / Л.И. Кельдина// Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4 (202). – с 27-31
3. Никитина Н.В., Парамонова Л.А. Система управления затратами и ее роль в финансовом менеджменте / Н.В. Никитина., Л.А. Парамонова// Проблемы теории и практики управления. 2006. № 11. с. 51-55.
4. Самусенко С.А., Харченко О.Н. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО / С.А. Самусенко, О.Н. Харченко// Международный бухгалтерский учет. 2012. N 3 (99). с 77-89
5. Штефан М.А. Влияние различий в учете запасов в соответствии с международными и российскими стандартами на показатели финансового состояния организаций / М.А Штефан // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. с 58-67