

Е. А. Тюхова, М. Е. Ханенко, О. А. Шапорова

Современные подходы к интеграции отечественной системы учета затрат с международными стандартами финансовой отчетности

Modern Approaches to the Integration of the National System of Cost Accounting with International Financial Reporting Standards

Аннотация: В статье рассматриваются основные современные подходы к интеграции отечественной системы учета затрат. Авторами с целью более полного раскрытия темы проведен сравнительный анализ отечественных подходов и требований МСФО в рамках данного направления.

Summary: The article deals with the main modern approaches to the integration of the national system of cost accounting. The authors analyze and compare the national approaches and IFRS regulations in this area.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности; управленческий учет; российские стандарты бухгалтерского учета; себестоимость; расходы; затраты.

Keywords: International standards of financial accountability; management accounting; Russian accounting standards; cost price; expenses; costs.

Тюхова Елена Анатольевна

Орел, Российская Федерация

Доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Орловского государственного института экономики и торговли, кандидат экономических наук, tuhova1310@mail.ru

Elena Tyukhova

Oryol, Russian Federation

Associate Professor, Department of Accounting and Audit Oryol State Institute of Economy and Trade, Candidate of Economic Sciences tuhova1310@mail.ru

Шапорова Ольга Александровна

Орел, Российская Федерация

Профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Орловского государственного института экономики и торговли, доктор экономических наук, shapорова8484@mail.ru

Olga Shapороva

Oryol, Russian Federation

Professor, Department of Accounting and Audit, Oryol State Institute of Economy and Trade, Doctor of Economics, shapорова8484@mail.ru

Ханенко Мария Евгеньевна

Орел, Российская Федерация

доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли», кандидат экономических наук, hmae@yandex.ru

Maria Khanenko

Oryol, Russian Federation

Assistant Professor of Accounting and Audit Department VPO, Oryol State Institute of Economy and Trade, Candidate of Economic Sciences hmae@yandex.ru

В современных условиях хозяйствования внутренним и внешним пользователям необходима информация о затратах на производство продукции, удовлетворяющая таким качественным характеристикам, как понятность, уместность, надежность, сопоставимость и т. д. Именно эти качественные характеристики соответствуют базовым учетным принципам, которые лежат в основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Грамотно организованная система учета затрат позволяет организации функционировать безубыточно и иметь постоянный потенциал улучшения финансово-хозяйственного состояния. Западный опыт в данной области не подвергается сомнению. Применение МСФО дает возможность более четкого представления оборота капитала, процессов его накопления и использования, обеспечивает единое понимание экономической сути хозяйственных операций руководителями компании.

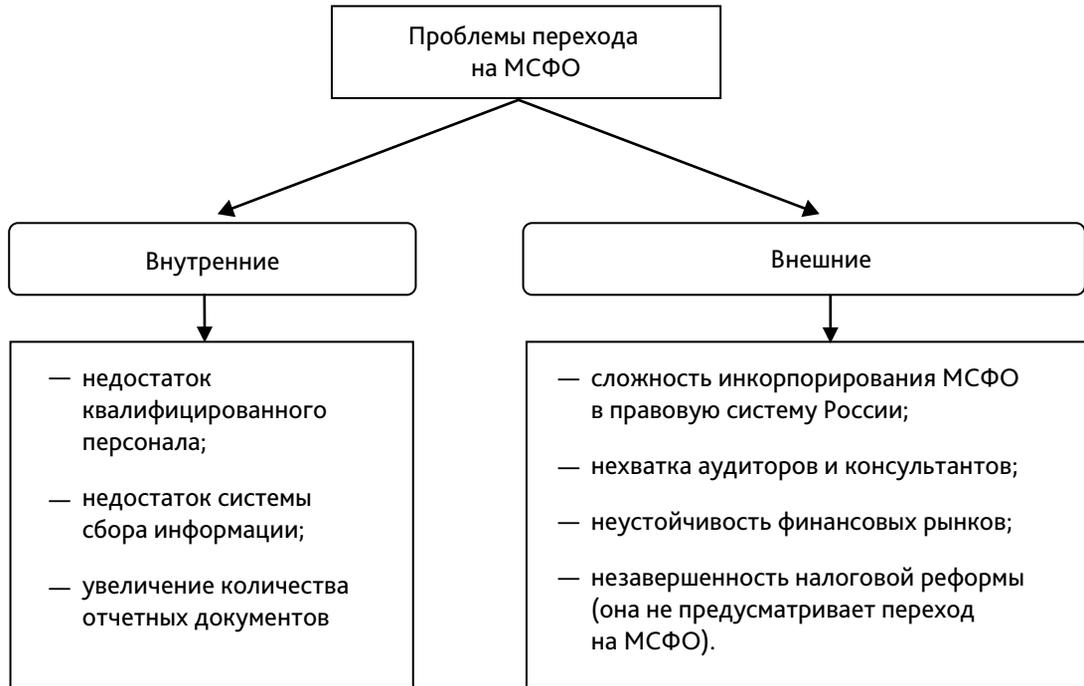


Рисунок 1. Основные проблемы перехода российской практики учета на МСФО

В целях сближения отечественного учета затрат с международной практикой учета необходимо произвести сравнительный анализ отечественных подходов и требований МСФО в рамках данного направления.

В последнее время четко прослеживается процесс изменения масштаба бизнеса, проявляющийся в переходе от мелких производственных цехов к достаточно крупным производственным предприятиям. Эффективная рыночно-ориентированная технология корпоративного менеджмента требует постоянного совершенствования существующих и внедрения принципиально новых управленческих инструментов, на что направлена принятая в России стратегия гармонизации и реформирования бухгалтерского учета, приведения его в соответствие с мировыми стандартами.

Применение МСФО позволяет финансовой службе готовить отчетности в формате, понятном зарубежным инвесторам и акционерам. Но существует ряд основных причин при переходе российской практики учета затрат на МСФО (рис. 1).

Применение МСФО позволяет многим предприятиям составлять отчетность в формате, который понятен зарубежным акционерам и инвесторам. Все более популярным становится использование международных стандартов и для управленческого учета.

Это связано с тем, что система управленческого учета разрабатывается индивидуально для каждой компании и, следовательно, точнее отражает экономическое содержание хозяйственных операций. Зная реальное содержание дел, легче формализовать эти операции согласно стандартам бухгалтерского учета. Поэтому переход компании от РСБУ к МСФО должен начинаться с постановки управленческого учета, в основе которого лежит информация о затратах предприятия, возникающих в ходе хозяйственной деятельности предприятия.

Вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости на международном уровне рассматриваются МСФО 2 «Запасы». 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; по распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

Данный стандарт регламентирует учет следующей группы запасов:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- готовая продукция, произведенная компанией;
- незавершенное производство;
- сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в российском учете устанавливается отраслевыми инструкциями. В МСФО затраты связаны с понятием активов организации.

Активы по МСФО — это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем. Для признания затрат в качестве актива в бухгалтерском балансе они должны соответствовать критерию признания актива, а именно: а) актив должен обладать стоимостью или оценкой, которую можно надежно измерить; б) должна существовать вероятность притока экономических выгод в будущем.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, есть потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или бивалентов денежных средств компании. Будущие экономические выгоды от пользования активов могут возникать в тех случаях, когда: 1) актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства товаров и услуг, которые предназначены для реализации; 2) актив обменивается на другие активы; 3) актив используется для погашения обязательств; 4) актив распределен между владельцами (собственниками) организации. Следовательно, затраты, связанные с приобретением и изготовлением

активов (затраты на приобретение сырья, материалов, которые использованы в производственном процессе, а также затраты на произведенную, но нереализованную продукцию), от которых компания ожидает экономических выгод в будущем, в балансе показываются в составе активов.

В результате МСФО 2 «Запасы» отражает общий подход, принятый в международной практике, в соответствии с которым выделяют две базовых категории издержек по принципу запосоемкости: затраты на продукт и расходы периода. Затраты на продукт рассматриваются как часть издержек, непосредственно связанная с приобретением и (или) изготовлением активов, определяющая их стоимость и участвующая в формировании прибылей компании в периоде реализации этих активов. Расходы периода определяются как издержки, не включаемые в себестоимость запасов и списываемые в уменьшение доходов отчетного периода.

Под затратами на продукт понимается часть издержек, непосредственно связанная с приобретением и (или) изготовлением активов, определяющая их стоимость и участвующая в формировании прибылей компании в период реализации этих активов.

Расходами периода являются издержки, не включаемые в себестоимость запасов и списываемые в уменьшение доходов отчетного периода.

В российском учете классификационные признаки издержек отсутствуют, что является недостатком РСБУ. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, в равной степени оперирует терминами «затраты» и «расходы», не проводя различия между ними. Однако ПБУ 10/99 предусматривает разграничение затрат на признаваемые в балансе и отражаемые в отчете о финансовых результатах (расходы). В отчете о финансовых результатах расход признается после признания дохода, который был получен в результате осуществления расходов, что соответствует международным принципам (концепция соответствия доходов и расходов).

В МСФО для целей формирования достоверной информации о финансовом

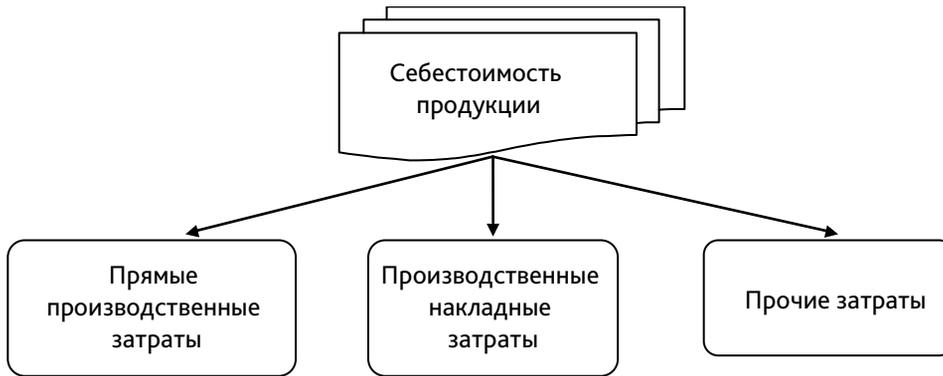


Рисунок 2. Формирование себестоимости продукции в соответствии с МСФО

положении компании, необходимой внешним пользователям, используются два подхода к представлению расходов по обычной деятельности в отчете о финансовых результатах: метод характера расходов и метод функции расходов. Метод характера расходов предусматривает раскрытие статей расходов по обычной деятельности по элементам: материалы, амортизация, транспортные расходы, заработная плата и т. д. Метод функции расходов предполагает отражение расходов в зависимости от их целевой направленности: себестоимость продаж, коммерческие, управленческие и прочие расходы. В этой связи следует вывод, что МСФО группировку расходов по элементам в обязательном порядке не предполагают, так как могут рассматривать расходы как одноэлементные (заработная плата, амортизация), и как комплексные (себестоимость продаж).

Следует также отметить, что состав расходов, не включаемых в себестоимость продукции, в МСФО отличается от российской системы учета.

Согласно МСФО 2 «Запасы» в себестоимость запасов не включают следующие затраты: а) сверхнормативные затраты сырья, затраченного труда или прочие сверхнормативные производственные затраты; б) затраты на хранение, кроме тех случаев, когда такое хранение необходимо в ходе производственного процесса; в) административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их

текущего состояния и месторасположения; г) коммерческие расходы.

В отечественной системе учета в себестоимость продукции включаются общехозяйственные (управленческие) расходы и расходы на продажу. Обе категории могут быть признаны расходами периода в силу учетной политики. В противном случае они являются затратами на продукт.

МСФО 2 «Запасы» определяет три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции (рис. 2), а именно:

- прямые производственные затраты относятся непосредственно на определенный продукт (затраты на оплату труда производственного персонала и затраты сырья и основных материалов);

- производственные накладные расходы представляют собой совокупность затрат, связанных с производством, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретные виды готовой продукции;

- прочие затраты — могут относиться на стоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением запасов до их необходимого состояния и местоположения.

Согласно МСФО 2 «Запасы» переменные косвенные производственные расходы полностью включаются в себестоимость продукции и распределяются между ее единицами на основе фактического использования запасов для выпуска продукции, т. е. базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность».

Постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозируемому объему производства продукции при работе в нормальных условиях. Базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность». Стандартом допускается также альтернативный вариант — использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности.

Нормальная мощность — это ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов при нормальном ходе дел с учетом плановых простоев оборудования в ремонте и др., т. е. это объем производства, необходимый для удовлетворения среднего покупательского спроса за определенный период времени (примерно, 2–3 года). Величина нормальной мощности должна корректироваться в соответствии с периодическими и циклическими колебаниями спроса.

Следовательно, распределение постоянных косвенных затрат происходит по сметным ставкам, в результате чего образуются отклонения между затратами, отнесенными на изделия, и затратами, учтенными в отчетном периоде. Эти отклонения относятся в состав расходов периода. В связи с этим можно сказать, что МСФО не запрещает традиционный для российской практики нормативный метод учета затрат. Чего нельзя сказать о системе учета «директ-костинг», которая согласно МСФО может использоваться только для целей управленческого учета, а не для составления внешней отчетности.

Метод нормативных затрат в МСФО разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции и учитывает соответствующие установленные нормы использования сырья, материалов, труда, их эффективности и мощности производства. Данный метод широко используется при планировании деятельности производственной компании.

В отечественной практике учета чаще всего используется неполный учет нормативных затрат, который является менее

точным и менее трудоемким методом. При данном варианте учета нормируется только часть затрат. В основном, это прямые производственные затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Существует мнение, что международные принципы калькулирования себестоимости с использованием сметных ставок должны найти свое применение при постановке управленческого учета по методу *Activil Based Costing (ABC)* как наиболее приближенного к принципам МСФО. Однако теория ABC имеет как минимум два существенных отличия от МСФО 2 «Запасы».

Первое состоит в принципиально ином подходе к объяснению природы постоянных и переменных затрат: в ABC все затраты делятся на затраты по гибким и фиксированным ресурсам. Затраты по гибким ресурсам являются аналогом понятия переменных затрат, но они существенно «уже» последних. Гибкими признаются ресурсы, спрос на которые со стороны производственных процессов всегда предшествует их предложению: в результате, организация создает запасы гибких ресурсов. Примерами могут служить расходы электроэнергии, забор воды на промышленные нужды, сдельная оплата труда.

Предсказать потребность организации в фиксированных ресурсах, напротив, сложно, поэтому организация обычно закупает их в большем количестве, чем требуется для обеспечения производства, т. е. предложение фиксированных ресурсов превышает спрос на них. К фиксированным принято относить те ресурсы, которые в традиционных системах и МСФО признаются переменными: заработную плату обслуживающего персонала, большую часть расходов на сырье и материалы.

Второе отличие метода ABC от принципов МСФО состоит в измерителях мощности, используемых при распределении фиксированных ресурсов. ABC предполагает применение практической мощности, которая характеризует максимально возможный при заданном объеме ресурсов объем производства, если процесс будет организован бесперебойно и рационально. Практическая мощность, в отличие от нормальной,

ориентирована не на ожидаемый объем продаж, а на максимальную отдачу ресурса. Поэтому при прочих равных условиях размер отклонений при использовании МСФО будет меньше, чем по методу АВС.

Следует отметить, что характерная особенность метода АВС, состоящая в использовании многоуровневых классификаций затрат (по операциям и т. п.), не препятствует его объединению с МСФО. Стандарт по учету запасов не ограничивает организацию в применении многофункциональных группировок косвенных затрат и выборе для каждой из них специфической базы распределения.

Переход к формированию отчетности по МСФО, по мнению отечественных экономистов, целесообразно начинать с внедрения (либо реформирования существующей) системы управленческого учета. Управленческий учет в компании следует выстраивать, исходя из технологических особенностей бизнеса компании и тех ключевых показателей, которые необходимы акционерам и управленцам для принятия решений. Такой подход обеспечит разумную достаточность учитываемой и анализируемой

информации, а также гибкость и экономность всей системы управленческого учета.

Таким образом, реформирование отечественной системы учета затрат на производство продукции в соответствии с МСФО сопряжено с рядом трудностей, обусловленных различиями в методологии учета затрат по принципам МСФО и РСБУ. В то же время понимание стандартов руководителями компаний и финансовыми специалистами позволяет повысить качество финансовой и управленческой отчетности и результативность принимаемых на ее основе решений.

Использованная литература:

1. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. М.: Дашков и К°, 2011. 252 с.
2. Воронова Е. Ю. Управленческий учет: учеб. М.: Юрайт, 2012. 560 с.
3. Гераймович О. А. Производственный учет и отчетность в новых условиях хозяйствования // Молочная промышленность. 2009. № 2. С. 22–24.