

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СИСТЕМЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Павел ЦАРЕНКОВ,
аспирант кафедры "Бухгалтерский учет, анализ и аудит в промышленности"
Белорусского государственного экономического университета

В условиях формирования рыночных отношений, а также принципиальных изменений в нормативных актах высших законодательных и исполнительных органов РБ складывается новый механизм управления, важнейшим блоком которого является учет затрат на производство.

Практические потребности административной экономики заставили в свое время создать информационную систему об издержках производства, максимально приближенную к интересам советской системы хозяйствования (т.е. применение нормативного метода учета затрат с трудоемким распределением косвенных расходов и составлением калькуляций для установления контроля над ценообразованием).

Сегодня существуют две проблемы учета затрат.

Первая — переориентировать отечественную теорию и практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка.

Вторая — создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений.

До экономической реформы 1968 г., например, в Венгрии во всех отраслях промышленности обязательным было калькулирование полной себестоимости продукции, включая косвенные расходы, которые должны были распределяться между изделиями пропорционально той или иной базе. В результате реформы предприятиям предоставили право

самим выбирать методы калькулирования и распределения косвенных расходов, базы распределения, а также определять периодичность составления калькуляций.

Существовавший до реформы порядок исчисления полной себестоимости, по мнению венгерских экономистов, имел существенные недостатки: любой способ косвенного включения затрат в себестоимость продукции не мог быть стопроцентно точным, и потому результаты калькулирования спорны; процедура распределения косвенных затрат трудоемка. Поэтому были приняты новые "Основные положения калькулирования себестоимости", введено новое понятие — "сокращенная себестоимость". В отчетную калькуляцию не включались общезаводские расходы, т.к. для распределения этих постоянных расходов нельзя подобрать достаточной и обоснованной базы. Уменьшение объема технической работы привело к тому, что сейчас на многих предприятиях калькулирование проводится раз в год (на конец года) для оценки себестоимости незавершенного производства, полуфабрикатов собственной выработки и готовой продукции, причем в пределах прямых затрат.

Согласно резолюции ООН 1979/44 от 11 мая 1979г. развитие сопоставимого учета является целью межправительственных организаций, профессиональных органов бухгалтерского учета и международных профсоюзных организаций.

Так, на уровне профессиональных органов учета Международный комитет по нормам бухгалтерского учета (МКНБУ) опубликовал в виде заявлений следующие частные стандарты.

Представление в отчетах о прибылях и убытках новых позиций, позиций за предыдущий год и изменений в методах учета и оценки требуется в соответствии с МСУ 8.

МСУ 2 касается оценки и представления в финансовых отчетах товарно-материальных запасов в контексте системы прошлых издержек производства с признанием существования других систем учета издержек замещения выбытия основного капитала или других текущих затрат.

Предполагается, что такое изложение позволит стандартизировать определение первоначальных издержек и чистой реализуемой стоимости.

В документе МСУ 4 (амортизационный метод бухгалтерского учета) предприятиям рекомендуется указывать по каждому крупному классу изнашиваемого имущества: а)используемый метод определения величины амортизационных отчислений; б)период полезной службы или амортизации; в)амортизация за указанный период и г)общая стоимость изнашиваемого имущества и соответствующую общую амортизацию.

Подлежащие раскрытию расходы на исследования и разработки, включая амортизацию отложенных расходов на освоение, указываются в МСУ 9.

Стандарт учета (МСУ 11) для контрактов на строительство соответствует сущности принципа разграничения текущих затрат на производство (издержки обращения) и капитальные вложения, изложенного в статье 14 Закона РБ "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18 октября 1994г.

Основу Четвертой Директивы ЕС от 25 июля 1978г. о годовой отчетности компаний определенного типа

составляет концепция исторической цены (статья 32), но она допускает и другие методы оценки (статья 33), если они объясняются. Отчет о прибылях и убытках может также представляться в качестве обычного заявления об исторической цене с отдельным изложением поправок на инфляцию. В перспективном плане этот метод может оказаться непрактичным в стране с сильной инфляцией на протяжении длительного периода.

Одной из причин различий практики учета является то, что трудно оценить краткосрочные активы, которые включаются в балансовый отчет. Международным стандартом (статья 40) по учету и оценке товарно-материальных ценностей рекомендовано несколько методов оценки: на основе средневзвешенной цены или по методу "FIFO", "LIFO". Однако в примечаниях к финансовому отчету необходимо указать, какой именно метод был использован. Вместе с тем в целях объективной оценки запасов товарно-материальных ценностей, которые имеет в собственности предприятие, международным стандартом (статья 39) предусмотрено в балансовом отчете указывать краткосрочные активы по более низкой стоимости (если рыночная цена меньше фактической себестоимости). Величина такой переоценки должна быть приведена отдельно в счете прибылей и убытков или в примечаниях к отчетности.

В соответствии со статьями 35, 39 указанной выше директивы долгосрочные, краткосрочные активы должны оцениваться по покупной цене или себестоимости.

При этом покупная цена должна складываться из цены покупки и сопутствующих расходов.

Себестоимость должна определяться путем прибавления к покупной цене сырья и предметов потребления стоимости затрат, непосредственно относящихся к данной продукции ("директ-костинг").

К себестоимости продукции может быть добавлена обоснованная доля затрат, которые только косвенно относятся к данной продукции,

но только в той части, в которой эти затраты относятся к данному периоду производства.

Данное определение себестоимости в системе международных стандартов в большей мере соответствует общепризнанному в экономической литературе основному экономическому закону "колебания цены вокруг стоимости товара в зависимости от спроса и предложения".

В соответствии со статьей 3 Закона Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций", а также пунктом 4 раздела II Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Благодаря двойной системе учета всех хозяйственных операций появляется возможность определения размера прибыли на основе счетов результатов в рамках расчета прибыли и убытков. При этом затраты отчетного периода сопоставляются с доходами отчетного периода. Исходя из этого, по нашему мнению, можно дать следующее определение себестоимости: это необходимая сумма фактических расходов в процессе производства и реализации имущества.

Проценты по заемному капиталу, целью которого является финансирование производства долгосрочных активов, могут быть включены в себестоимость в той части, в которой этот капитал участвовал в производстве. В таком случае о включении этих процентов в "Активы" должно быть сообщено в примечаниях к отчетности. Этот стандарт не соответствует подпункту г) пункта 5 раздела II Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), поскольку

на себестоимость относятся только "затраты на оплату процентов по долгосрочным ссудам на пополнение оборотных средств".

В соответствии со статьей 34, если закон страны разрешает включение организационных расходов в "Активы", то они должны списываться самое большое в течение пяти лет. Это положение четвертой директивы соответствует действующему порядку отнесения расходов "по созданию предприятий, включая плату за государственную регистрацию и перерегистрацию предприятий" на себестоимость.

Таким образом, целью государственного регулирования в РБ является достижение единообразного определения состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, (работ, услуг) на предприятиях независимо от принадлежности к отрасли или формы собственности. Следовательно, основное внимание нормативных предписаний уделяется проблеме правильности включения затрат в себестоимость продукции. На наш взгляд, данная формулировка проблемы теряет свою актуальность. Тенденция склоняется к тому, чтобы формирование информационной системы о затратах на производство было унифицировано с международными стандартами и дополнено общими сведениями о финансовой схеме работы предприятия.

В соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) одной из задач является формирование информации при использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами для контроля за соблюдением законодательства. Поэтому можно предположить, что по мере ослабления монополии государственной формы собственности на факторы производства произойдут значительные изменения в единой законодательной и нормативной базе стран СНГ по бухгалтерскому учету для государственного и частного сектора, которая не имеет аналогов в мире.