

УДК 657.47.01

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

Шогенцукова З.Х., Шокарова Л.Х., Казиева Б.В.

ФГБОУ ВПО «Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х.М. Бербекова» (360004, КБР г. Нальчик ул. Чернышевского, 173), e-mail: bsk@kbsu.ru

Проведен анализ возможности применения международных стандартов финансовой отчетности при классификации затрат для принятия различных управленческих решений, что особенно актуально в условиях реформирования российской системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО и требованиям международной интеграции экономических отношений. Применение МСФО позволяет выбрать наиболее рациональный подход при формировании прозрачной информации о деятельности предприятия для широкого круга пользователей. Изучение проблем классификации затрат позволяет наиболее оптимально группировать затраты предприятия для выработки эффективного инструментария управления предприятием как на уровне структурных подразделений, так и предприятием в целом.

Ключевые слова: классификация затрат, затраты на продукт, расходы периода международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

THE CLASSIFICATION OF COSTS IN THE APPLICATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

Shogentsukova Z.H., Shokarova L.H., Kazieva B.V.

"Kabardino-Balkarian state University. Oil on canvas, Berberova" (360004, KBR, Nalchik street Chernyshevsky, 173), e-mail: bsk@kbsu.ru

The analysis of the possibility of application of international financial reporting standards in the classification of costs for the adoption of various management decisions, which is especially important in the conditions of reforming of the Russian system of accounting and reporting in accordance with IFRS and the requirements of international integration and economic relations. IFRS allows you to choose the most rational approach to the formation of transparent information about the company for a wide range of users. The study of the problems of classification of costs allows for the most optimal group company costs for developing effective management instrumentation company as at the level of structural units and the enterprise as a whole.

Keywords: the classification of costs, product costs, period costs of international financial reporting standards (IFRS).

Международная интеграция и процесс глобализации экономики, осуществляемые в мире, требует вовлечения России в этот процесс, который сопровождается совершенствованием процедур формирования информации, для широкого круга пользователей, необходимой при принятии различных управленческих решений. Решения в основном касаются двух основных целей и величин, характеризующих деятельность любого предприятия: минимизация издержек, т.е. затрат; и максимизация финансовых результатов, т.е. прибыли или убытка.

Наиболее оптимальным, рациональным и основным «языком бизнеса», используемым для формирования информации о деятельности компаний, выступает система бухгалтерского учета. Основной характеристикой современной системы бухгалтерского учета является процесс международной стандартизации, важным инструментарием осуществления которого в рамках системы бухгалтерского учета и отчетности на международном уровне являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Начиная с 1998 года в России осуществляется процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО. В 2011 году международные стандарты стали частью законодательной базы и системы нормативно-правового регулирования в области бухгалтерского учета в РФ. В процессе перехода к рыночным отношениям важным фактором, по нашему мнению, является возможность модификации, адаптирования общих принципов, способов к специфическим характеристикам экономических единиц, т.е. каждое предприятие может «для себя» разрабатывать методику формирования необходимой информации, в том числе для управления затратами и финансовыми результатами. Необходимо наличие общих подходов, на основе которых возможно расширение, уточнение и дополнение данного подхода, с учетом индивидуальных характеристик предприятия.

Рассмотрим более подробно один из основных предметов управления предприятия, т.е. затраты. Инструментом управления затратами являются грамотная классификация затрат с целью формирования информации для принятия управленческих решений. Классификация затрат применяется в первую очередь для обеспечения информацией процесса принятия управленческих решений. Как справедливо отмечает Керимов В.Э., Минина Е.В., «суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель» [2]. В условиях интеграции экономики каждое предприятие вынуждено самостоятельно управлять всеми процессами своей жизнедеятельности, в том числе затратами и финансовыми результатами. Важным в условиях международной интеграции экономики является сочетание положений МСФО и учетной практики России, в том числе при рассмотрении проблем классификации затрат.

В экономической литературе и максимально приближенно к требованиям МСФО, затраты классифицируются в зависимости от запоемкости производственной деятельности предприятия: на затраты, формирующие стоимость продукции, т.е. затраты на продукт, и затраты, осуществляемые периодически, каждый год или операционный цикл, необусловленный процессом производства, т.е. расходы периода. Проблемам классификации затрат в российской практике уделено огромное внимание, но в нормативно-правовых документах раскрыты и распространены два признака группировки затрат, в частности, по экономическим элементам и статьям калькуляции себестоимости продукции. Состав затрат, применяемый российскими предприятиями, формируется под влиянием нормативных актов, отраслевых инструкций и специфическими производственными особенностями предприятий. В соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» российские организации применяют единую «группировку затрат по следующим экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда,

отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты» [10]. Раскрытие информации в разрезе экономических элементов в системе бухгалтерского учета является обязательным вне зависимости от размера, специфики деятельности, отрасли и других факторов управления предприятием.

С учетом отраслевых инструкций и особенностей производства в российской практике, затраты классифицируются по калькуляционным статьям. В соответствии с п. 21[9] можно выделить типовую, рекомендуемую номенклатуру статей калькуляции (см. табл. 1). Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» «для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет затрат по статьям затрат» [10], каждое предприятие может самостоятельно устанавливать перечень статей калькуляции.

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) вопрос группировки затрат раскрыт в следующих документах:

1) «Концептуальные основы финансовой отчетности» [5], где представлены понятия «расходы» и «доходы».

В соответствии с п. 4.25 (b) Концептуальных основ МСФО «расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или истощения активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала» [5].

Вопрос разграничения и группировки расходов рассмотрены и в подпунктах 4.27 и 4.28 Концептуальных основ, в которых проблема классификации затрат рассмотрена с позиции представления информации о затратах в отчете о прибылях и убытках. В частности, в рамках МСФО «принято разграничивать статьи доходов и расходов, возникающие в ходе обычной деятельности организации, и те, которые к ней не относятся» (п. 4.27). В соответствии с п. 4.50 Концептуальных основ «расходы признаются в отчете о прибылях и убытках исходя из непосредственной связи между понесенными затратами и получением определенных статей доходов» [5]. Этот процесс называется «соотношение доходов и расходов».

2) МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [7].

В соответствии с п. 99 МСФО (IAS) 1 «предприятие должно представить анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на характере затрат, либо на их функции в рамках предприятия в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию» [7].

3) МСФО (IAS) 2 «Запасы» [6].

В соответствии с п. 10 «себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов» [6].

Особый интерес вызывает величина «затраты на переработку». На основе положений российского законодательства и МСФО рассмотрим возможность классификации затрат при применении международных стандартов (см. табл. 1).

Таблица 1

Классификация затрат по МСФО

№ п./п.	Типовая номенклатура статей затрат [9]	Классификация затрат по МСФО	Подгруппы	Характеристика выделяемых групп затрат
1	Сырье и материалы	Затраты на продукт	Прямые	непосредственно связанные с производством продукции
2	Возвратные отходы (вычитаются)			
3	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий			
4	Топливо и энергия на технологические цели			
5	Основная заработная плата			
6	Дополнительная оплата труда			
7	Отчисления на социальные нужды			
8	Расходы на подготовку и освоение производства		Переменно-косвенные	зависящие от изменения объемов производства
9	Расходы на содержание и эксплуатация оборудования		Постоянно-косвенные	Не зависящие от изменения объемов производства
10	Цеховые расходы			
11	Общезаводские затраты	Затраты за период	Административные	Связанные с общим управлением предприятием
12	Коммерческие затраты		Сбытовые	Связанные с продвижением продукции
13	Прочие затраты			

Классификация затрат с применением международных стандартов финансовой отчетности позволяет разделить все затраты предприятия на две части: затраты, формирующие фактически стоимость продукции, т.е. затраты на продукт, и затраты, которые осуществляются предприятием периодически вне зависимости от процесса производства. Классификация затрат по МСФО в табл. 1 построена на основе п. 10 МСФО (IAS) «Запасы» [6].

В соответствии с положениями МСФО (IAS) 2 «Запасы» появляется возможность расширить данную классификацию путем выделения подгрупп, в частности по затратам на продукт (см. табл. 1): прямые, переменнo-косвенные и постоянно-косвенные затраты.

Термин «косвенные затраты» согласно Главе 25 Налогового кодекса РФ [8] и международных стандартов финансовой отчетности не равнозначны. По положениям МСФО косвенными являются затраты, которые невозможно или экономически не целесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции (услуги). Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете (у нас 25 «Общепроизводственные расходы»), в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем.

Основной сложностью применения методологии МСФО при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) является проблема распределения косвенных затрат. Как справедливо отмечает Каверина О.Д., в современных условиях «идет процесс нарастания доли косвенных затрат в себестоимости продукции и без применения новейших методов их распределения, показатель «фактическая себестоимость продукции» может и не отражать реальных затрат, связанных с производством и продажей» [3]. В своих трудах Каверина О.Д. выделяет факторы, определяющие метод распределения, в частности: доля косвенных затрат; степень интенсивности конкуренции хозяйствующего субъекта; степень диверсификации производства.

По нашему мнению, одной из причин активизации этих факторов является переход на МСФО, способствует распространению концепции исчисления себестоимости для различных целей. Исследование истории учета в России, основной характеристикой которой является высокая степень унификации, способствовало осуществлению совершенно иной концепции – «вредительство» разной себестоимости [4]. Кроме того, Стоцкий В.И. отмечал: «калькуляция и прочие расчеты по себестоимости нужны нам не в качестве формальных документов бухгалтерской отчетности, но для управления производственными процессами предприятия, контроля отдельных участков его и звеньев» [1].

Идея использования принципа «различная себестоимость для различных целей» широко используется в экономически развитых странах. По нашему мнению, данный подход, возможно, реализовать и в ходе применения положений МСФО в ходе калькулирования себестоимости продукции. Рассмотрим применение классификации затрат по МСФО в табл.2.

Таблица 2

Применение классификации затрат по МСФО к продукции предприятия «АВТО»

№ п/п	Номенклатура затрат предприятия	Евро глушитель		Глушитель		Труба выхлопная		Резонатор.									
		Затраты по МСФО	Подгруппы затрат														
1	Материальные затраты	304,75	282,65	837,79	788,61	154,25	146,74	254,32	237,71								
2	Транспортные расходы																
3	Заработная плата																
4	Отчисления на социальные нужды																
5	Топливо и природный газ																
6	Энергия									16,86	37,517	5,46	12,67				
7	РСЭО									5,24	11,67	1,69	3,94				
8	Общепроизводственные расходы									12,45	27,72	4,03	9,36				
9	Общезаводские расходы									22,96	10,51	53,04	25,32	8,1	4,07	17,57	8,21
10	Коммерческие расходы																
11	Прочие затраты																
ИТОГО		327,71	890,84	162,35	271,89												

Составленная на основе классификации затрат по МСФО с доработками (см. табл. 1) и данными калькуляции в табл. 2 группировка, позволяет ознакомиться с составом затрат предприятия в соответствии с МСФО. Кроме того, данная классификация затрат позволяет предприятию формировать различную себестоимость продукции для различных управленческих целей. Главное достоинство применения предложенного варианта классификации – возможность делить затраты на:

- формирующие непосредственно стоимость продукции (с 1 по 8 статьи затрат, приведенных в табл. 2), которые в свою очередь делятся на прямые (1–5), переменнo-косвенные (6–7) и постоянно-косвенные затраты (8);
- расходы периода, непосредственно не связанные с производством продукции (9–11 статьи затрат, приведенных в табл. 2).

В современных условиях, когда российский бухгалтерский учет все больше приобретает характер управленческого, классификация затрат должна обеспечивать возможность принятия оперативных и оптимальных управленческих решений с целью максимизации прибыли. Однако существующие принципы и методы группировки затрат на производство не в полной мере отвечают современным требованиям управления. Предлагаемая классификация позволяет формировать несколько уровней себестоимости: себестоимость по прямым затратам; себестоимость по прямым и переменнo-косвенным

затратам; производственная себестоимость; полная себестоимость (с учетом расходов периода).

Возможность выделения данных уровней себестоимости позволяет формировать информацию для управленческого (внутреннего) учета. Определяющим критерием исчисления себестоимости продукции данных уровней является информационный аспект, поскольку величина себестоимости каждого уровня может быть использована для различных управленческих целей в ходе управления, себестоимость может быть различной в зависимости от учетной политики.

Согласно МСФО каждая подгруппа затрат на продукцию имеет собственные принципы включения в себестоимость продукции. В международной практике, на уровне стандарта в качестве базы распределения для статей косвенных затрат рекомендуется использовать измеритель мощности ресурса, выбранного в качестве базы распределения [11].

В российском законодательстве в отличие от МСФО (IAS) 2 отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую в бухгалтерском (финансовом) учете производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов. Согласно п. 11 МСФО 2 для переменных косвенных затрат базой распределения выступает фактическая мощность (фактический уровень производства, сложившийся в отчетном периоде), для постоянных косвенных затрат – нормальная мощность (ожидаемый объем производства, который равен среднему уровню производства, сложившемуся в прошлых периодах, за вычетом потери мощности при плановом техническом обслуживании) [6]. Распределение постоянных косвенных затрат происходит по сметным ставкам, в результате чего образуются отклонения между затратами, отнесенными на продукцию, и затратами, учтенными в отчетном периоде. Данные отклонения относятся в состав расходов периода. В российском законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие порядок включения в формируемую в бухгалтерском учете производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных расходов. По МСФО 2 «Запасы» эти категории затрат – переменные косвенные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции.

Таким образом, «применение приемов МСФО приводит как к положительным, так и к негативным экономическим последствиям, в частности международная практика предполагает формирование себестоимости по производственным затратам, с покрытием сверхнормативных затрат за счет финансовых результатов» [12]. В России данные категории затрат по своей экономической природе включаются в себестоимость продукции.

Применение положений МСФО позволяет совершенствовать и расширять возможности управления предприятия.

Список литературы

1. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.; ил.
2. Керимов В.Э., Минина Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат. //Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 1.
3. Каверина О.Д. Управленческие аспекты МСФО //Бухгалтерские вести. – 2011. – № 3. – С. 3-6.
4. Каверина О.Д. МСФО 2 «Запасы» Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. // [Электронный ресурс] // URL: <http://www.iasc.org.uk>
5. Концептуальные основы финансовой отчетности. [Электронный ресурс] // URL:http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) [Электронный ресурс] // URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/index.php?&from_4=2
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н) [Электронный ресурс] // URL: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/RU_IAS_01_GVT_2009.pdf
8. Налоговый кодекс РФ (НК РФ). Часть 2. Глава 25. /Интернет портал «Российская газета» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rg.ru/2007/12/03/nalog-kodeks2.html>
9. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции промышленных предприятиях» (утв. Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомитетом цен СССР и ЦСУ СССР от 20.07.1970 г.) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_101131/
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>

11. Сухарев И.Р. Реформирование российского бухгалтерского учета в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 1(109). – С. 12-21.
12. Шогенцукова З.Х. Стандартизация бухгалтерского учета и отчетности в России: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – СПб., 2008. – 24 с. [Электронный ресурс]. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=15926298>

Рецензенты:

Шидов А.Х., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Института права, экономики и финансов, г. Нальчик;

Мамбетова Ф.М., д.э.н., проф. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Института права, экономики и финансов, г. Нальчик.