

УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ПОДХОД И МСФО

В статье рассмотрены особенности списания общепроизводственных затрат в соответствии с отечественным законодательством, а также МСФО [1–3].

The article describes the features of write-off of overhead costs in accordance with domestic law and in accordance with IFRS.

В процессе производства продукции возникают затраты, связанные с организацией и управлением данным процессом, которые невозможно или экономически не целесообразно прямо относить на себестоимость конкретного вида продукции. Такие затраты, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 называются косвенными и включаются в себестоимость продукции по определенной базе распределения.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета, Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации предназначен счет 25 «Общепроизводственные затраты». На этом счете отражают затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленную амортизацию и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, другие аналогичные по назначению затраты.

Сумма общепроизводственных затрат, произведенных организациями в течение отчетного периода, отражается по дебету счета 25 «Общепроизводственные затраты» и кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

По своей сущности счет 25 «Общепроизводственные затраты» является собирательно-распределительным и сальдо на отчетную дату не имеет. В соответствии с отечественным законодательством существует несколько вариантов распределения общепроизводственных затрат:

- затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», включаются в себестоимость продукции, работ, услуг и списываются с этого счета в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и других счетов;

- затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», являющиеся условно-постоянными затратами, списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»), а переменные – в дебет затратных счетов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и т. д.).

Одним из инструментов, гарантирующих предоставление прозрачной и унифицированной информации о финансовом состоянии организации для широкого круга пользователей, в том числе и зарубежных, являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Потому в настоящее время одной из наиболее актуальных проблем бухгалтерского учета в Республике Беларусь является приведение действующей системы учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов. Переход Республики Беларусь на МСФО и обусловил использование указанных вариантов списания общепроизводственных затрат. Однако они несколько отличаются от рекомендаций МСФО.

Основным стандартом, касающимся так или иначе учета и распределения общепроизводственных затрат, которые в международном учете называются производственные накладные затраты, является IAS 2 «Запасы». В соответствии с указанным стандартом производственные накладные затраты необходимо делить на следующие группы:

- переменные производственные накладные затраты;
- постоянные производственные накладные затраты.

К переменным производственным накладным затратам относятся такие затраты, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объема деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты, например, затраты сырья в комплексных производствах. К постоянным производственным накладным затратам относятся те затраты, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объема производства, например, амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования; затраты на их ремонт и эксплуатацию; затраты на содержание аппарата управления цехов и прочего цехового персонала.

Согласно IAS 2 «Запасы» переменные производственные накладные затраты включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции, т. е. базой распределения этих затрат является показатель «фактическая производственная мощность». Постоянные производственные накладные затраты включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозируемому объему производства продукции при работе в нормальных условиях, т. е. базой распределения этих затрат является показатель «нормальная производственная мощность». Нормальная производственная мощность – это ожидаемый объем производства, рассчитанный на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов деятельности при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Стандартом также допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной производственной мощности.

Сумма постоянных производственных накладных затрат, относящихся на единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или его прекращения. Нераспределенные по этой причине постоянные производственные накладные затраты признаются как расходы в периоде их возникновения. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных производственных накладных затрат на каждую единицу продукции уменьшается так, чтобы запасы не оценивались сверх себестоимости. Переменные производственные накладные затраты относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

Провести четкое разграничение затрат на переменные и постоянные в учете практически невозможно, поскольку некоторые из них являются полупостоянными и переменными. В качестве примера можно привести затраты на содержание и эксплуатацию оборудования. В таких случаях их называют условно-постоянными или условно-переменными. Для разделения таких затрат на постоянные и переменные существует несколько методов, например, «минимум-максимум», коэффициентный метод и др.

Таким образом, в отличие от принятого в Республике Беларусь подхода, в соответствии с которым общепроизводственные затраты могут списываться в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», стандарт IAS-2 «Запасы» предусматривает включение в себестоимость запасов как переменных, так и части постоянных производственных накладных затрат. В результате возникнут расхождения с фактической себестоимостью продукции, рассчитанной по отечественной методике, как при использовании методики полного включения затрат, учитываемых на счете 25 «Общепроизводственные затраты», так и при отнесении в дебет счета 20 «Основное производство» только условно-переменных общепроизводственных затрат. Сказанное рассмотрим на примере.

Допустим, дебетовый оборот счета 25 «Общепроизводственные затраты» консервного завода за апрель 2015 г. составил 295 628 тыс. р., в том числе переменные общепроизводственные затраты – 203 420 тыс. р., постоянные общепроизводственные затраты – 92 208 тыс. р. Месячная нормальная производственная мощность – 350 тыс. условных банок. Фактический объем производства в апреле 2015 г. составил 303 тыс. условных банок. Значит, в себестоимость 1 тыс. условных банок продукции в апреле необходимо включить общепроизводственные постоянные затраты в сумме

$$92\,208 : 350 = 263,45 \text{ тыс. р.,}$$

а всего выпуска –

$$263,45 \cdot 303 = 79825,35 \text{ тыс. р.}$$

В результате, в соответствии с IAS-2 «Запасы», из общепроизводственных накладных затрат в себестоимость продукции необходимо включить

$$203\,420 + 79\,825,35 = 283\,245,35 \text{ тыс. р.,}$$

а остальные общепроизводственные затраты в сумме

$$92\,208 - 79\,825,35 = 12\,382,65 \text{ тыс. р.}$$

будут отнесены на расходы периода.

Если учетной политикой организации по отечественной методике было принято решение включать в себестоимость продукции всю сумму общепроизводственных затрат, то в себестоимость продукции будет включена вся сумма – 295 628 тыс. р.

В случае применения второго варианта списания общепроизводственных затрат в отечественном учете в себестоимость продукции будет включено 203 420 тыс. р., а 92 208 тыс. р. будет списано на расходы периода.

Таким образом, какой бы вариант списания общепроизводственных затрат не был предусмотрен учетной политикой, будут присутствовать отличия от требований МСФО, что подтверждают данные таблицы.

Как видим из таблицы, в случае, если на предприятии учетной политикой предусмотрено списание общепроизводственных затрат на себестоимость продукции, то при составлении бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО необходимо снизить себестоимость продукции, рассчитанную по отечественной методике, на 12 382,65 тыс. р. В случае распределения общепроизводственных затрат между себестоимостью и расходами периода необходимо наоборот увеличить себестоимость продукции на 79 825,35 тыс. р.

Это, в свою очередь, влечет за собой необходимость корректировки как себестоимости реализованной продукции в отчете о прибылях и убытках, так и остатков готовой продукции в бухгалтерском балансе при осуществлении трансформации финансовой отчетности, составленной по отечественной методике, в формат, соответствующий МСФО.

**Отличия между методическими подходами к распределению
общепроизводственных затрат в соответствии
с отечественным законодательством и IAS 2 «Запасы»**

Показатели	Отечественная методика		Методический подход, рекомендованный IAS 2 «Запасы»	Отклонение отечественной методики	
	Списание всей суммы общепроизводственных затрат на себестоимость продукции	Распределение общепроизводственных затрат на себестоимость и расходы периода		при списании всей суммы общепроизводственных затрат на себестоимость продукции	при распределении общепроизводственных затрат на себестоимость и расходы периода
1. Общепроизводственные затраты, всего	295 628	295 628	295 628	–	–
2. Отнесение общепроизводственных затрат: на себестоимость	295 628	203 420	28 3245,35	12 382,65	–79 825,35
на расходы периода	–	92 208	12 382,65	–12 382,65	79 825,35

Таким образом, учет общепроизводственных затрат в нашей стране постепенно сближается с МСФО (IAS) 2 «Запасы». В то же время существует и ряд отличий в учете, которые необходимо учитывать предприятиям, стремящимся к сотрудничеству с зарубежными партнерами.

Список использованной литературы

1. **Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 (в ред. постановления от 14 дек. 2012 г. № 74) // Консультант-Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.

2. **Международный** стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» // Интернет-портал Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. – М., 2014. – Режим доступа : http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2014/IAS1.pdf. – Дата доступа : 07.02.2015.

3. **Типовой** план счетов бухгалтерского учета и инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // КонсультантПлюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2015.