

УДК 657.2

## ОСОБЕННОСТИ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ЗАТРАТ В СООТВЕТСТВИИ СО СТАНДАРТАМИ МСФО

**Курачинов З.А.**

*ФГБОУ ВО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева, Москва,*

*e-mail: kurachinov-zamrat@rambler.ru*

В современных условиях становления рыночной экономики и совершенствования управления, выработки новой стратегии развития предприятий усиливаются роль и значение системы бухгалтерского учета. Одним из наиболее емких участков бухгалтерского учета являются учет затрат на производство и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказанных услуг животноводства. Успех фирмы зависит от формирования себестоимости по нескольким причинам: 1) затраты на производство продукции выступают важнейшим элементом при определении справедливой и конкурентоспособной продажной цены; 2) информация о себестоимости продукции часто лежит в основе прогнозирования и управления производством и затратами; 3) знание себестоимости необходимо для определения сальдо материальных счетов на конец отчетного периода.

**Ключевые слова:** инвентарь, себестоимость, бухгалтерский учет, сельское хозяйство

## FEATURES OF RECOGNITION AND RECORDING OF COSTS IN ACCORDANCE WITH IFRS

**Kurochinov Z.A.**

*FGBOU IN RGAU – MAAA named after K.A. Timiryazev, Moscow,*

*e-mail: kurachinov-zamrat@rambler.ru*

In modern conditions of formation of market economy and improvement of management, development of the new development strategy of the enterprises the role and value of system of accounting amplify. One of the most capacious sites of accounting is accounting of costs of production and calculation of prime cost of products, the performed works or the rendered services of livestock production. Success of firm depends on formation of prime cost for several reasons: 1) costs of production act as the major element when determining fair and competitive sale price; 2) information on product cost often is the cornerstone of forecasting and production management and expenses; 3) knowledge of prime cost is necessary for determination of balance of material accounts for the end of the reporting period.

**Keywords:** inventory, prime cost, accounting, agriculture

Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Товарно-материальные запасы» содержит правила, касающиеся учета издержек производства и расчета издержек производства. Положения стандарта регулируют правила выбора методов расчета, которые влияют на величину дохода отчетного периода. В нем также содержатся рекомендации по распределению косвенных накладных расходов промышленного характера; о распределении интегрированных производственных услуг и о распределении затрат между капитализированными и некапитализированными в балансе.

В настоящее время теория и современная практика промышленного учета предлагают ряд методов расчета себестоимости продукции, в т.ч. метод полной стоимости, прямой калькуляции, нормативный, упорядоченный, кросс-метод. Они учитываются в учетной политике предприятий.

Остановимся подробнее на нормах МСФО (IFRS) 2 «Товарно-материальные запасы» с точки зрения учета издержек производства.

Во-первых, в пункте 10 МСФО (IFRS) 2 «Товарно-материальные запасы» регулируются применением метода полной стоимости (калькуляции абсорбции). Благодаря этому методу учета издержек производства и затрат, в отличие от альтернативного метода «прямой калькуляции», себестоимость продукции поглощает как переменные, так и фиксированные затраты. «Прямой costing» для целей финансовой отчетности не допускается. На западных предприятиях он используется только для составления управленческих отчетов.

Нормативный учет, теория и практика, которые мы разработали на протяжении XX века, также находят свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Товарные запасы». В частности, этот стандарт регулирует процедуру классификации сверхстандартных расходов как периодическую, то есть полностью обусловленную уменьшением доходов за отчетный период. Чрезмерные потери сырья, заработная плата не должна попадать в состав запасов, отраженных в балансе активов.

Метод регулирования разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Во-вторых, в МСФО (IFRS) 2 «Товарно-материальные запасы» определены три группы затрат, включенных в себестоимость продукции, а именно:

- производственные переменные прямые затраты,
- производственные переменные косвенные затраты,
- производственные постоянные косвенные затраты, на которые в дальнейшем будут налагаться производственные накладные расходы.

Следует предупредить, что термин «косвенные затраты» в Налоговом кодексе и «косвенные затраты» в МСФО (IFRS) 2 «Товарные запасы» не эквивалентны друг другу. В МСФО косвенные затраты понимаются как затраты, которые не могут быть напрямую или экономически не связаны напрямую с себестоимостью конкретного продукта (услуги). Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном счете (7210 «Административные расходы»), в конце периода они распространяются по типу продукта косвенно.

Примерами переменных издержек первой группы являются сырьевые материалы и базовые материалы, заработная плата производственных рабочих с обвинением на них и т. Д. Это затраты, которые могут быть напрямую связаны с себестоимостью конкретных продуктов на основе первичных учетных данных. Переменные косвенные издержки производства (вторая группа) включают те издержки, которые напрямую зависят или почти напрямую связаны с изменениями в объеме деятельности, но из-за технологических особенностей производства они не могут быть экономически целесообразными или напрямую связаны с производимыми продуктами.

Третья группа расходов, указанных в пункте 10 МСФО – постоянные косвенные накладные расходы, включает в себя те общие издержки производства, которые не меняются или почти не меняются в результате изменений выпуска.

В законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие включение в себестоимость продукции косвенных переменных и фиксированных производственных издержек, сформированных в бухгалтерском (финансовом) учете. Во втором международном стандарте существуют такие нормы.

Согласно пункту 11 МСФО «Запасы» переменная косвенная стоимость производства включается в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему производства. То есть основой для распределения этих затрат является показатель «фактическая производственная мощность».

Согласно пункту 11 МСФО «Товарно-материальные запасы» фиксированные издержки накладные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозируемому объему производства при работе в нормальных условиях. То есть основой для распределения этих затрат является индикатор «нормальные производственные мощности».

Стандарт также позволяет альтернативный вариант – использование фактического объема производства в качестве базы распределения, если оно приближается к нормальной мощности.

Чтобы понять, почему МСФО определяют эту базу распределения постоянных косвенных затрат, давайте рассмотрим содержание показателей «производственные мощности», используемые в международной практике, а также влияние выбора одного из показателей пропускной способности для финансовых показателей компании.

Особенно стоит отметить учет биологических активов.

В настоящее время продолжается работа по формированию российской нормативной базы бухгалтерского учета, совместимой с международными стандартами финансовой отчетности. В рамках Программы бухгалтерской реформы в соответствии с МСФО был утвержден новый проект Положения о бухгалтерском учете «Учет биологических активов».

Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», а также МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», предназначен для систематизации учета в сельском хозяйстве, чтобы сделать информацию, представленную на счетах, более понятной пользователю.

Одним из основных направлений реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации является использование классификации биологических активов, что позволяет нам раскрывать их экономическую сущность, а также их цель и место. МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» определяет следующие характеристики классификации биологических активов:

1. продолжительность периода использования и получения сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов. Исходя из этого, биологические активы подразделяются на краткосрочные и долгосрочные;

2. знак зрелости. Здесь мы должны различать зрелые и незрелые биологические активы;

3. возможность многократного получения сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов. Этот знак означает разделение биологических активов на плодовые и потребляемые.

Долгосрочные биологические активы – это биологические активы, которые способны получать сельскохозяйственную продукцию или некоторые другие экономические выгоды более 12 месяцев. Таким образом, в животноводстве они включают животных основного стада, а также в растениеводстве, несущем плоды, а не плодоносящие многолетние плантации. Краткосрочные биологические активы – это биологические активы, которые дают сельскохозяйственную продукцию или некоторые другие экономические выгоды в течение 12 месяцев. К таким активам относятся животные в выращивании и откорме, а также взрослые животные, отброшенные из основного стада, птицы и пчелиных семей, а в растениеводстве – однолетние культуры, выращенные в течение одного вегетационного периода в течение одного года. Биологические активы – это биологические активы, достигшие возраста, в котором они могут производить сельскохозяйственную продукцию и / или использовать их для других целей в соответствии с технологией сельскохозяйственного производства. Другими словами, рабочий цикл для создания этих активов превышает 12 месяцев. В незрелых биологических активах цикл оперативного развития также превышает 12 месяцев, но эти биологические активы еще не могут обеспечить сельскохозяйственную продукцию.

Таким образом, к ним можно отнести многолетние плантации, которые еще не достигли возраста плодоношения. Расходуемые биологические активы – это те активы, которые будут собираться (собираются) в качестве сельскохозяйственной продукции или продаваться в качестве биологических активов (мясной скот, крупный рогатый скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, кукуруза и пшеница, деревья, выращенные с целью лесозаготовки). Плодоносными (продуктив-

ными) биологическими активами являются все биологические активы, которые не потребляются (молочный скот, виноградники, ягоды фруктов и ягод, деревья для сбора дров без вырубki деревьев).

Другой важной областью трансформации внутреннего учета является применение такого метода оценки биологических активов, как справедливая стоимость. Согласно российскому методу учета стоимость биологических активов равна сумме, фактически понесенной в пользу актива. МСФО (IAS) 41 требует использования двух возможных вариантов оценки: по фактической стоимости и по справедливой стоимости. Как правило, биологические активы должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Справедливая стоимость – это возможная цена продажи (рыночная цена) на активном рынке соответствующих активов. Определить справедливую стоимость актива следует, исходя из его местоположения и статуса в данный момент времени. Например, справедливая стоимость крупного рогатого скота на ферме – это его цена на соответствующем рынке, меньшая стоимость транспортировки и другие затраты на доставку этого скота на рынок. Для упрощения процесса определения справедливой стоимости биологических активов целесообразно группировать их по возрасту, качеству или другим ключевым характеристикам. Выбор должен основываться на тех, которые используются на соответствующих рынках, в качестве основы для установления цен. Специфичность биологических активов, среди прочего, заключается в том, что во время признания в учете стоимость их справедливой стоимости может быть меньше стоимости их приобретения (покупки) в размере со стоимостью потенциальных маркетинговых затрат. Российские правила уходят от этой проблемы, призывая к отражению биологических активов по себестоимости (приобретение биологических активов в результате подстилки животных отражается как уменьшение затрат организации).

Однако этот метод исключает возможность представления биологических активов в финансовой отчетности по справедливой стоимости. Можно сделать вывод о том, что организации, имеющие биологические активы на своем балансе, должны учитывать требования МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» при принятии решения об учете биологических активов, а теперь и в будущем – до появления соответствующих национальных стандартов.

В отечественной практике используются следующие методы учета издержек производства и калькуляции затрат:

- прямое распределение затрат по продуктам;
- исключение общей суммы затрат;
- применение установленных коэффициентов;
- распределение затрат пропорционально стоимости связанных продуктов;
- распределение затрат по установленным основаниям;
- суммирование затрат;
- комбинированный расчет себестоимости продукции.

Выбор метода расчета себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, неполного производства, продолжительности производственного процесса, ассортимента продукции.

В разные периоды времени использовался другой метод расчета стоимости молока и подстилки.

Например, в 1980-х годах применялся метод коэффициентов, который заключается в устранении стоимости побочных продуктов из затрат на содержание основного стада и распределении оставшихся затрат между молоком и подстилкой с использованием установленных коэффициентов: молоко приравнивается к 1, мусор до 1,5 кварты молока. Оценка побочных продуктов (навоз) производилась по фиксированной цене за 1 т [4].

Наиболее популярным методом расчета себестоимости производства молочного скота является методология, изложенная в «Методических рекомендациях по учету производственных издержек и себестоимости издержек производства (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденной приказом Министерства Сельского хозяйства Российской Федерации от 6.06.2003 № 792: от общей стоимости содержания основного молочного стада стоимость побочных продуктов (навоза) исключается, исходя из фактических затрат на ее сбор. Из оставшейся суммы затрат 90% приходится на молоко и 10% на мусор, принимая во внимание его фактический живой вес при рождении. Разделив полученные данные о стоимости производства конкретных видов продукции на общее количество, они получают стоимость 1 цента молока и 1 голову подстилки.

Эти методы не лишены недостатков: условные значения используются для прирав-

нивания сопряженных типов продуктов; количество произведенных и использованных побочных продуктов не учитывается в полной мере; в аналитическом учете объекты побочных продуктов не выделяются отдельно для отражения прямых и косвенных затрат в нормативных суммах; при расчете себестоимости качество полученных продуктов не учитывается. Коровье молоко, в зависимости от природных и климатических условий, породный состав основного стада, уровень кормления может быть различным содержанием жира от 2,5% и выше. Таким образом, нельзя игнорировать этот фактор, и также следует учитывать, что у коров основного молочного стада возникают разные пометы, а затраты распределяются на одну голову. Исследования ученых-химиков позволили рассчитать коэффициент переноса живой массы пометов в молоко, равный 9, который можно использовать для расчета себестоимости продукции. В то же время затраты распределяются пропорционально удельному весу каждого типа продукта.

Таким образом, использование международной методологии бухгалтерского учета на практике позволяет:

1. Создать надежную финансовую информацию;
2. Обеспечить сопоставимость информации бухгалтерской (финансовой) отчетности для возможного участия в международных экономических проектах;
3. Повысить доверие инвесторов и зарубежных партнеров в российских организациях;
4. Защищать интересы производителей сельскохозяйственной продукции на более законодательном уровне;
5. Более эффективное управление финансово-хозяйственной деятельностью организаций;
6. Дайте более реалистичную инвестиционную оценку сельскохозяйственных производителей [2].

#### Список литературы

1. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология. – Мн.: ООО «Информпресс», 2011. – С. 216.
2. Парфенов К. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). План-конспект. – М.: Юнити. 2013. – С. 93.
3. Смекалов П.В., Малыш М.Н. Практикум по экономическому анализу деятельности предприятий АПК. – СПб., 2015. – С. 106.
4. Учебное пособие по МСФО. – М.: Росэкспертиза, 2014. – С. 51.1
5. Морозов К.М., Морозов Ю.Н. Механизированные технологии производства продукции животноводства // Достижения Науки и техники АПК – № 4 – 2011. – С.14–20.