5. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» : МСБО 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/MSBO/ MSBO.aspx

6. Волосович С. В. Страхування ризиків кредитної сфери : монографія / С.В. Волосович. – К. : Київ. нац.торг. – екон. ун-т, 2013. – 388 с.

7. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента : в 2 т. / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1999. – т. 2. – 512 с.

Зарецкий Вадим
к.э.н., доцент
Белорусский государственный экономический университет
г. Минск, Республика Беларусь

ПРОБЛЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ БЕЛАРУСИ И УКРАИНЫ

На современном этапе в большинстве стран постсоветского пространства, в том числе в Республике Беларусь и Украине, развитие бухгалтерского учета осуществляется на основе принципов и положений Международных стандартов финансовой отчетности. Одним из примеров является внедрение в учетно-аналитическую практику многих постсоветских стран методики распределения косвенных производственных затрат.

Порядок распределения данных затрат приведен в МСФО (IAS) 2 «Запасы» (далее – IAS 2). Согласно положениям этого стандарта косвенные производственные затраты делятся на переменные и постоянные. Постоянные производственные накладные расходы относятся на себестоимость запасов на основе нормальной производительности производственных мощностей. Под последней понимается «тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием» [1, с. 2–3]. Базой распределения переменных производственных затрат является показатель фактического использования производственных мощностей. Именно такая методика принята в Украине.

Методику распределения косвенных производственных затрат поясним в таблице 1.

Во-первых, как видно из таблицы 1 размер постоянных производственных затрат, распределенных на основе показателя нормальной производительности производственных мощностей, в конечном счете зависит от уровня производства, хотя по определению постоянных производственных накладных расходов – это «…затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема

производства…» [1, с. 2]. В случае падения объема производства в организациях будет формироваться сумма нераспределенных постоянных косвенных производственных затрат, которые согласно данной методики распределения не должны включаться в себестоимость произведенной продукции. И таким образом будет занижена прибыль от реализации продукции отчетного периода, что должно послужить сигналом руководству коммерческой организации о неполном использовании производственных мощностей. В то же время это приведет к несопоставимости в динамике показателя себестоимости продаж, так как в разные периоды времени при различных фактических объемах производства показатель себестоимости продаж будет иметь различные качественные характеристики.

Таблица 1

Методика распределения постоянных косвенных производственных затрат

Наименование показателей	Величина
1. Годовая нормальная производительность производственных мощностей организации, тыс. шт. в год	800,0
2. Фактически произведено продукции за год, тыс. шт.	500,0
3. Прямые материальные затраты, млн у.е.	2100,0
4. Прямые трудовые затраты, млн у.е.	1900,0
5. Косвенные производственные затраты, млн у.е.	9600,0
5.1. переменные производственные затраты, млн у.е.	7500,0
5.2. постоянные производственные затраты, млн у.е.	2100,0
6. Нормативная ставка косвенных постоянных производственных затрат, тыс. руб. (стр. 5.2 / стр. 1)	2625,0
7. Величина постоянных производственных затрат, приходящихся на произведенную продукцию, млн у.е. (стр. 2 х стр. 6)	1312,5
8. Нераспределенные постоянные производственные затраты, млн у.е. (стр. 5.2 – стр. 7)	757,5
9. Себестоимость произведенной продукции, млн у.е. (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5.1 + стр. 7)	12842,5
10. Себестоимость единицы произведенной продукции (стр. 9 / стр. 2), у.е.	25685,0

Целесообразнее было бы распределять постоянные косвенные производственные затраты с помощью методики, когда фактический объем производства больше, чем нормальная производительность производственных мощностей. Тогда в целях недопущения перепроизводства и работы «на склад», занижалась бы величина прибыли от реализации путем списания нераспределенных постоянных производственных затрат на расходы периода.

Поясним это в таблице 2.

На рынке было реализовано согласно спросу 800 тыс. шт. продукции. Выручка от реализации составила 35000 млн у.е., себестоимость реализованной продукции состоит из себестоимости 800 тыс. шт. продукции и размера нераспределенных производственных затрат и равна 21928 млн. руб. (26360 х 800 тыс. шт. + 840 млн у.е.). Прибыль от реализации продукции составила 13072 млн у.е. (35000 млн у.е. – 21928 млн у.е.). Коммерческие и управленческие расходы в нашем примере отсутствуют. Если бы постоянные косвенные производственные затраты не делились на распределенную и нераспределенную части, то себестоимость реализованной продукции составила бы 21600 у.е. ((27200 млн у.е. /

1000 тыс. шт.) х 800 тыс. шт.). В итоге прибыль от реализации была бы равна 13400 млн у.е. (35000 млн у.е. – 21600 млн у.е.). Следовательно, это стимулировало бы организацию сокращать объем производства, чтобы довести его до уровня нормальной производительности производственных мощностей, т.е. уровня спроса на продукцию.

Таблица 2

Предлагаемая методика распределения постоянных косвенных производственных затрат

Наименование показателей	Величина
1. Годовая нормальная производительность производственных мощностей организации, тыс. шт.	800
2. Фактически произведено продукции за год, тыс. шт.	1000
3. Прямые материальные затраты, млн у.е.	4200
4. Прямые трудовые затраты, млн у.е.	2800
5. Косвенные производственные затраты, млн у.е.	19200
5.1. переменные производственные затраты, млн у.е.	15000
5.2. постоянные производственные затраты, млн у.е.	4200
6. Нормативная ставка для распределения постоянных производственных затрат (стр. 1 / стр. 2)	0,8
7. Величина постоянных производственных затрат, приходящихся на произведенную продукцию, млн у.е. (стр. 5.2 х стр. 6)	3360
8. Нераспределенные постоянные производственные затраты, млн у.е. (стр. 5.2 – стр. 7)	840
9. Себестоимость произведенной продукции, млн у.е. (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5.1 + стр. 7)	26 360
10. Себестоимость единицы произведенной продукции (стр. 9 / стр. 2), у.е.	26 360

Во-вторых, не решена проблема единицы измерения нормальной производительности производственных мощностей. В специальной литературе предлагается использовать: показатель объема выпуска в натуральном выражении; метод коэффициентов эквивалентности [2, с. 254–255]; время, которое затрачивается на производство отдельных видов продукции в [3, с. 166]. Также возможен вариант опосредованного применения нормальной производительности производственных мощностей при распределении косвенных постоянных затрат, который используется в Украине [4].

Белорусская система учёта косвенных производственных затрат постепенно сближается с международной практикой учёта [5, 6], однако на данный момент ей не свойственны перечисленные проблемы. Так, в бухгалтерском учёте Республики Беларусь предполагается (в качестве альтернативы полного распределения косвенных производственных затрат между производимой продукцией) выделение условно-переменной и условно-постоянной частей данных затрат. Однако, в белорусском учёте эти затраты группируются с целью включения в себестоимость продукции условно-переменной части (пропорционально любой базе распределения) и отнесения на финансовый результат условно-постоянной части.

Однако с 1 января 2017 года бухгалтера общественно значимых организаций в Республике Беларусь вынуждены будут составлять отчетность по МСФО [7] и неизбежно столкнутся с проблемой измерения нормальной производительности

производственных мощностей. В связи с этим, следует внимательно изучить опыт зарубежных стран, в т.ч. Украины, по распределению постоянных косвенных производственных затрат, чтобы корректно исчислять себестоимость произведенной продукции.

Список использованных источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 Запасы // Сайт Совета по МСФО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/ru/2009/ias2.pdf. – Дата доступа: 02.12. 2015.

2. Рассказова-Николаева С.А. Управленческий учет: учеб. пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. – СПб.: Питер, 2013. – 496 с.

3. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы»: приказ М-ва финансов Украины, 31 дек. 1999 г., № 318: текст по состоянию на 04 дек. 2015 г. // Сайт аудиторской фирмы «Юнитс Консалтинг Лтд.» [Электронный ресурс]. – 2015. – Режим доступа: www.accounting-ukraine.kiev.ua/standarti/standart_buhgalterskogo_ucheta_16_rashodi.pdf. – Дата доступа: 02.12. 2015.

5. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011, № 102: текст по состоянию на 28 июля 2013 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.

6. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50: с изм. и доп.: текст по состоянию на 20 нояб. 2015 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

7. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – 2013. – Режим доступа: http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055. – Дата доступа: 25.07. 2013.