

УДК 006.1:657.4

Панадій О.П.

аспірант відділу методології обліку й аудиту
Національного наукового центру
«Інститут аграрної економіки»
Національної академії аграрних наук України

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЗА ВІТЧИЗНЯНИМИ І ЗАРУБІЖНИМИ ПРАВИЛАМИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ОКРЕСЛЕННЯ МЕЖ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті проведено порівняння порядку ведення бухгалтерського обліку витрат виробництва за національними та міжнародними стандартами. Виходячи з твердження про те, що розвиток системи управлінського обліку знаходиться у оберненій залежності до ступеня регламентації фінансового обліку, описано різниці між правилами обліку витрат за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси». За результатами дослідження висловлено припущення, що жорстка регламентація правил фінансового обліку витрат гальмує розвиток управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Це обумовлює необхідність перебудови правил обліку у бік їх спрощення та надання бухгалтерам більшої свободи у виборі інструментів формування та інтерпретації інформації про собівартість продукції.

Ключові слова: управлінський облік, фінансовий облік, витрати, методи обліку, стандартизація обліку.

Панадій А.П. СТАНДАРТИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА СОГЛАСНО ОТЕЧЕСТВЕННЫМ И ЗАРУБЕЖНЫМ ПРАВИЛАМ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ОБОЗНАЧЕНИЕ ГРАНИЦ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В статье проведено сравнение порядка ведения бухгалтерского учета затрат производства согласно национальным и международным стандартам. Исходя из утверждения о том, что развитие системы управленческого учета находится в обратной зависимости от степени регламентации финансового учета, описаны различия между правилами учета затрат согласно П(С)БУ 16 «Затраты» и МСБУ 2 «Запасы». По результатам исследования выражено предположение о том, что жесткая регламентация правил финансового учета затрат не способствует развитию управленческого учета на отечественных предприятиях. Это обуславливает необходимость перестройки отечественных правил учета в направлении их упрощения и предоставления бухгалтерам большей свободы в выборе инструментов формирования и интерпретации информации о себестоимости продукции.

Ключевые слова: управленческий учет, финансовый учет, затраты, методы учета, стандартизация учета.

Panadiy A.P. STANDARTIZATION OF THE COST ACCOUNTING DURING DOMESTIC AND FOREIGN RULES AND IT'S INFLUENCE FOR IDENTIFICATION THE LIMITS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

The article is devoted to comparison of accounting procedures in production costs in the national and international standards. Basing on the assertion that the development of managerial accounting is in inverse dependence to the measure of the regulation of financial accounting, the differences between cost accounting rules in Ukrainian accounting standard 16 «Expenses» and International accounting standard 2 «Inventories» were described. It was suggested that the strict regulation of the rules of cost accounting is not conducive to the development of management accounting in domestic enterprises. This necessitates the restructuring of the accounting rules for its simplification and providing the accountants more opportunities to choose the instruments for forming and interpreting the information of the cost of production.

Keywords: management accounting, financial accounting, expenses, cost, accounting methods, standardization of accounting.

Постановка проблеми. Основним об'єктом, на який спрямовані дослідження фахівців у галузі управлінського обліку, є витрати підприємств. Логіка такого спрямування така: у витрати конвертуються усі активи та зобов'язання, а собівартість продукції – головний економічний індикатор, контроль за яким через застосування відповідних управлінських заходів підприємств або менеджер здатний забезпечити самостійно. Отже, із трьох основних економічних компонентів бізнесу (активів, доходів та витрат) управлінський облік повноцінно впливає на витрати, управління якими характеризує ефективність використання активів та обґрунтованість прийняття рішення про взяття зобов'язань, що прямо впливає на економічну безпеку, стабільність розвитку підприємства та його прибутковість.

З огляду на вищевикладене, основні методи управлінського обліку, розроблені західною бухгалтерською наукою, також орієнтуються на витратну складову економічного життя підприємств. Однак управлінський облік в Україні, незважаючи на те, що вітчизняні теоретики обліку знайомі з ним близько 20-ти років, не набув масового поширення на практиці. Однією із ключових причин, які зумовлюють таке відставання вітчизняних підприємств

від зарубіжних у поширенні облікових інструментів управління витратами, є жорстка регламентація правил фінансового обліку останніх за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку управлінського обліку присвячено достатню увагу у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед фундаментальних досліджень у цій сфері окремо виділяються роботи К. Друрі [1], В.Ф. Палія [5], Л.І. Хоружій [8], В.Б. Моссаковського [4]. В останні роки у вітчизняних фахових виданнях все частіше публікуються статті, присвячені теоретичним аспектам управлінського обліку в різних сферах господарської діяльності. Однак причини, у зв'язку з якими у практиці обліку його управлінська складова значно відстає від розвитку фінансової бухгалтерії, у таких роботах не розкриваються.

Постановка завдання. Метою цієї публікації є порівняння міжнародних та національних правил обліку витрат на предмет визначення ступеня його регламентації, що слугуватиме цілі доведення твердження про наявність оберненого зв'язку між стандартизацією бухгалтерського обліку та розвитком його управлінської складової.

Виклад основного матеріалу. Основною методологічною проблемою управлінського обліку, яка впливає і на визначення його об'єктів, методів та інструментів на практиці, є питання визначення його концептуальних меж та рівня кореляції з системою фінансового обліку. Найбільш ґрунтовне дослідження праць учених на предмет того, що розуміється під управлінським обліком, провів В.Б. Моссаковський [4, с. 208]. Учений визначив 6 підходів до розуміння сутності управлінського обліку, які умовно можна звести у 2 групи:

1. Управлінський облік – це облік витрат і калькулювання собівартості;

2. Управлінський облік – це комплексна система інформаційного забезпечення внутрішніх потреб підприємства.

Варто зазначити, що обидва твердження справедливі для різних масштабів розгляду системи обліку. При цьому приналежність управлінського обліку до системи бухгалтерського не викликає сумнівів, і не лише з позицій суб'єктів його ведення, але і з точки зору законодавства (визначення терміну «управлінський облік» закріплене у Законі про бухгалтерський облік).

Перший підхід описано в постановці проблеми цього дослідження: якщо основним об'єктом управління економічними показниками є витрати, то ціль управлінських облікових процедур у класичному розумінні обліку – це формування та професійне пояснення інформації про витрати і собівартість.

Проте бухгалтерська діяльність не обмежується виключно формуванням індикаторів обліку. Значну частину бухгалтерської роботи нині, в умовах концентрації економічних та частини управлінських функцій у руках бухгалтерів, становлять планування, контроль і аналіз. З цього приводу Я.В. Соколов писав: «Бухгалтерський облік – це все, що відповідно до встановлених правил виконує бухгалтер» [7, с. 15]. При цьому учений не згадує про рівень розробки цих правил, даючи підстави для висновків, що і внутрішні регламенти роботи бухгалтерів, які передбачають здійснення ними планових, аналітичних та контрольних функцій, вважаються «встановленими правилами». Цілком логічно, що прихильники другого підходу виправдовують віднесення до обліку всіх економічно-управлінських функцій, які виконують професійні бухгалтери.

Однак ми підтримуємо думку науковців, які вважають, що планування, бюджетування, аналіз і контроль не є обліком «у чистому вигляді» (навіть зі вживанням епітету «управлінський»). Виконання цих функцій радше можна назвати «управлінськими функціями професійних бухгалтерів», або «професійною управлінською бухгалтерією», яка виходить за рамки облікових процедур, але формує систему важелів бухгалтерського впливу на управління.

У частині ж суто бухгалтерського обліку, як значалося вище, основним об'єктом для управління є витрати. А оскільки система обліку умовно поділяється на дві ключові підсистеми, то управлінський облік охоплює всі функції, виконання яких не забезпечує система фінансового. Чим ширшу свободу вибору інструментів обліку витрат і чим більшу варіативність можливостей калькулювання собівартості продукції надають бухгалтерам стандарти обліку, тим більший масштаб має управлінська бухгалтерія.

Таким чином, виходячи з твердження, оберненого до вищевикладеного, можна дійти висновку, що слабкий розвиток вітчизняного управлінського обліку на теоретичному та прикладному рівні поясню-

ється жорсткою регламентацією правил офіційного фінансового обліку. А оскільки облік у нашій країні розвивається здебільшого за рахунок інституціональних запозичень із зарубіжних систем бухгалтерського обліку, для окреслення різниць між масштабами управлінського та фінансового обліку витрат як основного об'єкта для управління варто провести порівняння регламентації формування показників обліку таких витрат у системі міжнародних і національних стандартів. Це сприятиме доведенню впливу ступеня свободи вибору правил та інструментів, передбачених нормативним забезпеченням бухгалтерського обліку, на розвиток його управлінської складової.

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні майже повторює перелік міжнародних регламентів. Попри це, унікальним для нашої держави є П(С)БО 16 «Витрати» [6], адже, як відомо, в структурі МСБО відсутній окремий стандарт з обліку витрат.

Незважаючи на відсутність окремого стандарту, в міжнародній практиці існують ширші, ніж в Україні, можливості побудови обліку витрат виробництва. Ці можливості передбачені МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2], який визначає, що пріоритетом для підприємства має бути розгорнуте представлення витрат.

Окрім загальних вимог до представлення інформації про витрати, міжнародні стандарти фінансової звітності регламентують склад та принципи визнання витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та формуванням її собівартості. Такі правила містяться у МСБО 2 «Запаси» [3]. За відсутності окремого стандарту, саме МСБО 2 регламентує облік витрат та визначення собівартості виробництва продукції, іменуючи такі процеси «переробкою запасів» (на те, що продукція належить до запасів, вказує п. 8 стандарту).

П. 12 МСБО 2 визначає, що витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, та передбачає систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносять непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва (п. 12).

З такого формулювання положень п. 12 чітко зрозуміло, що МСБО 2 розбудовувався під потреби промислових підприємств, адже не дарма у тексті використано термін «завод». І можна сміливо робити висновок про те, що при розробці стандарту не зроблено спроб врахування особливостей різних галузей народного господарства, передусім сільськогосподарського виробництва. Ще одне підтвердження сказаному – використання для витрат виробництва запасів (а отже – і готової продукції) терміну «переробка». Виробництво тієї ж сільськогосподарської продукції навряд чи можна характеризувати як «витрати на переробку запасів», адже така переробка у промислових підприємствах – повністю контрольований людиною процес, а сільське господарство має свою специфіку, згідно з якою процеси виробництва супроводжуються природними трансформаціями («біологічними перетвореннями», за формулюванням

МСБО 41 «Сільське господарство»). Звичайно, ми не вважаємо, що у МСБО 2, яким визначено загальні методологічні підходи до обліку витрат виробництва, повинні бути висвітлені особливості усіх галузей, однак у ньому мають використовуватися правила та терміни, прийнятні для сфер економіки, для яких розроблявся стандарт (як, наприклад, термін «витрати на виробництво»).

З норм п. 12 МСБО 2 випливає ще один важливий висновок: до накладних виробничих витрат на переробку запасів цей стандарт дає можливість віднести частину адміністративних витрат підприємств, яку можна пов'язати з продукцією, що виробляється. Адже до собівартості запасів не включаються «адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням в теперішній стан» (п. 16). МСБО 2 прямо не встановлено норму про невключення до собівартості адміністративних витрат, які можливо пов'язати з переробкою продукції. Отже, це дає підстави вважати, що їх частина формує собівартість виробництва. Те ж саме стосується і витрат на збут. Вітчизняний П(С)БО 16 не дозволяє включати до собівартості продукції будь-які з зазначених витрат, у той час як у МСБО 2 прямі витрати на доставку продукції (delivery costs) такому включенню підлягають (звичайно, за рішенням підприємства).

Як у МСБО, так і у вітчизняному стандарті розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Такий розподіл запроваджено для того, щоб сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростала внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Якщо нормальний рівень виробництва переважає над фактичним, нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були понесені. Якщо ж фактичний рівень виробництва вищий, ніж нормальна потужність, то сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості (по суті, в такій ситуації обов'язковим є проведення розподілу витрат за фактичною потужністю). Правила фінансового обліку витрат забезпечують бухгалтерів та управлінський персонал підприємства інструментом контролю та оцінки витрат від недовиробництва, спричинених як зовнішніми факторами, так внутрішніми екстерналіями – недоліками планування, неналежним наглядом за засобами виробництва тощо.

Однак показники нормальної потужності використовують у своїй роботі підприємства не всіх галузей національної економіки. Так, у обох стандартах зазначено, що при розподілі виробничих накладних витрат можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Наприклад, сільськогосподарським підприємствам, відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у цій галузі, запропоновано за замовчуванням вважати фактичні показники діяльності «нормальними», що унеможливило аналіз причин недовиробництва продукції порівняно з показниками останніх років.

Отже, у міжнародних стандартах аналог вітчизняних витрат виробництва на прямі та загальновиробничі полягає у розподілі витрат на прямі і накладні. Частина загальновиробничих витрат у вітчизняному трактуванні аналогічна накладним витратам у МСБО

2. Однак інша частина витрат, які у вітчизняному законодавстві належать до прямих, у міжнародних стандартах є накладними. У П(С)БО накладні виробничі витрати (згідно термінології П(С)БО 16 – «загальновиробничі витрати») включають тільки витрати з управління виробництвом та на виконання допоміжних функцій. П(С)БО 16 детально пояснює, які саме витрати включаються до загальновиробничих. На відміну від П(С)БО 16, МСБО 2 формулює правило, яке визначає непрямі виробничі витрати і принцип їх розподілу. В МСБО перелік накладних витрат визначається цим правилом, а не детальними інструкціями, як в П(С)БО. Таким чином, згідно МСБО при підготовці звітності зарплата виробничого персоналу, якщо вона не попредметна або не погодинна (тобто зарплата за посадовим окладом, яка не належить до прямих витрат економічно доцільним шляхом), амортизація, ремонт та техобслуговування, витрати на управління включаються до накладних виробничих витрат, у той час як П(С)БО 16 дає вичерпний перелік всіх можливих витрат, які включаються до загальновиробничих. І саме звідси слідує висновок, що частина накладних виробничих витрат за міжнародними стандартами не включена до списку загальновиробничих за національним П(С)БО.

Отже, П(С)БО 16 взагалі обминає непрямі виробничі витрати, окрім перелічених в переліку загальновиробничих витрат. Також частина витрат, яку необхідно відносити до непрямих постійних виробничих витрат, віднесена правилами стандарту до прямих витрат. Ця різниця є суттєвою порівняно з правилами МСБО. Вона проявляється і у визначенні «інших прямих витрат» П(С)БО 16, де вимога економічної доцільності при віднесенні до конкретного об'єкта витрат взагалі не згадана. Можливо, саме тому непрямі витрати, такі як амортизація і орендна плата, які, як правило, потрібно розподіляти за МСБО 2, стали прямими у вітчизняному стандарті.

Відповідно, якщо схожі витрати в МСБО і П(С)БО не визначені однаково як прямі або непрямі, в ситуації, коли виробництво не працює на повну потужність, у калькуляціях за кожним зі стандартів продукція буде мати різну собівартість. А тому цілком можливий варіант, при якому виробнича собівартість продукції, що вироблена та зберігається на підприємстві, відповідно до П(С)БО буде вищою через включення частини непрямих витрат, які необхідно визнати не в її складі, а прямо у витратах періоду.

До речі, за П(С)БО 16, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться до собівартості реалізованої продукції звітного періоду, а МСБО 2 визначає більш загальний принцип – віднесення їх до витрат. Вважаємо, що більш прийнятним та «правдивим» є спосіб, передбачений МСБО, оскільки існує безліч причин, у зв'язку з якими фактична потужність виробництва буває нижчою, ніж нормальна. Наприклад, у випадку, коли нормальної потужності підприємством не досягнуто у зв'язку з неопераційними причинами (приміром, форс-мажорними обставинами), то постійні накладні витрати, які через такі обставини не були розподілені на продукцію, повинні бути, на нашу думку, віднесені до витрат діяльності, яка спричинила таке недодотримання потужностей. Адже управлінський персонал підприємства повинен слідкувати не лише за реальністю відображення вартості продукції у балансі підприємства, але і за достовірністю інформації, яка представляється користувачам у звітності про фінансові результати.

Завищення собівартості реалізованої продукції постійними нерозподіленими накладними витрата-

ми, якщо причини недовантаження потужностей не залежать від основної діяльності, знизить рентабельність цієї продукції та прибуток від основної діяльності. Та й собівартість реалізованої продукції повинна дорівнювати її вартості на балансі підприємства на дату списання на реалізацію, тобто постійні нерозподілені накладні витрати не повинні, на нашу думку, списуватися на ті ж рахунки, на які списуються прямі та розподілені накладні витрати. Інакше втрачає свій зміст розподіл доходів і витрат за видами діяльності підприємства.

Окрім того, МСБО 2 у п. 15 дозволяє включати до складу собівартості продукції, крім прямих та накладних виробничих витрат, і інші витрати, якщо вони були понесені для приведення запасів в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів. П(С)БО 16, у свою чергу, таких випадків не дозволяє.

Згідно із МСБО 2, до собівартості продукції не включаються витрати, що перевищують встановлені нормативи, витрати на зберігання продукції та частина адміністративних витрат, яку неможливо пов'язати з виробництвом продукції, а також непрямі витрати на збут. Натомість П(С)БО 16 не включає до собівартості продукції адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Подібні до норм п. 15 МСБО 2 обмеження дає п. 14 П(С)БО 9 «Запаси», який визначає, що до первісної вартості запасів не включаються понаднормові нестачі і втрати запасів, витрати на збут та загальногосподарські витрати. Але у характеристиці цих витрат між стандартами є одразу декілька різниць:

- поняття «понаднормові відходи матеріалів» (за МСБО) і «понаднормові нестачі запасів» (за П(С)БО) мають різну економічну сутність;

- наднормативні виробничі витрати, які відрізняються від матеріальних, у МСБО 2 не включаються до собівартості продукції, а у національному стандарті 16 належать до собівартості реалізації;

- адміністративні витрати за правилами П(С)БО не включаються до собівартості продукції взагалі, а за МСБО проходять «випробування економічної доцільності».

Висновки з проведеного дослідження. Отже, у системі міжнародних стандартів фінансової звітності питанням обліку виробничих витрат підприємств та формування вартості їх продукції (запасів) приділено значну увагу, але головним недоліком залишається те, що ці питання не акумульовано в окремому

стандарті. Як засвідчив аналіз положень МСБО 1 та МСБО 2, що стосуються обліку витрат підприємства та відображення інформації про них у фінансовій звітності, вітчизняні П(С)БО в значній мірі повторюють норми зазначених вище стандартів. У той же час П(С)БО 16, не маючи прямого аналога в системі МСБО, допускає наявність різниць у класифікації витрат та у їх віднесенні на собівартість виготовленої продукції, які були досліджені вище. При цьому вітчизняні правила обліку витрат не характеризуються такою гнучкістю, яку має регламент фінансового обліку за МСБО. Можливості включення до собівартості всіх витрат, які мають зв'язок з виробництвом продукції, які забезпечує МСБО 2, дають підстави для висновку, що саме це «розв'язує руки» професійним бухгалтерам Заходу у розробці методів управлінського обліку. Тому одним із кроків на шляху розвитку управлінського обліку в Україні має стати аналогічне надання можливостей для застосування фахівцями бухгалтерського профілю власних професійних суджень для обліку витрат виробництва. Водночас для забезпечення широкого поширення зарубіжних методів обліку витрат важливою є розробка методичних рекомендацій з управління собівартістю в різних за типами, розмірами, формами господарювання та галузевою приналежністю підприємствах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Друри Колин. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
4. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : [монографія] / В.Б. Моссаковский. – К. : Интерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
5. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов / В.Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2006. – 279 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя / Я.В. Соколов, М.Л. Пятков. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 165 с.
8. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.