

Безверхня Ю.В.,
к.е.н., доцент

ОБЛІК ВИТРАТ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ПІДПРИЄМСТВ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Постановка проблеми. З урахуванням сучасного курсу країни на євроінтеграцію при розробці систем управлінського обліку українські підприємства, у тому числі й аграрні, повинні враховувати вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Аналіз останніх досліджень. Питання забезпечення управлінського апарату підприємства обліковою інформацією є дуже актуальними, йому приділяють увагу багато вітчизняних науковців, таких як Ф.Ф.Бутинець, Г.Г.Кірейцев, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, В.П.Ярмоленко тощо.

Постановка завдання. Одна із ключових проблем, з якими зіштовхуються керівники вітчизняних підприємств, полягає в тому, щоб уніфікувати бухгалтерський облік, використати його дані для управлінського обліку й одночасно задовольнити вимогам МСФЗ. Відповіді на це питання присвячена дана стаття.

Основна частина. Система бухгалтерського обліку є основною інформаційною системою підприємства. Вона призначена: для внутрішніх звітів; для цілей періодичного планування, контролю й оцінки. Надана в ній інформація необхідна при прийнятті рішень у нестандартних ситуаціях і при розробці політики підприємства; для зовнішніх звітів акціонерам, урядовим органам й іншим контрагентам. Вона незамінна при прийнятті рішень щодо інвестиційних проектів, контролю правильності вирахування податків і інших випадків [5]. Однак у силу своєї специфіки бухгалтерський облік віддзеркалює минуле, а управляти необхідно в момент виникнення події або навіть до її виникнення. У свою чергу, управлінський облік фокусує увагу на майбутньому,

він несе основне інформаційне навантаження задля забезпечення прийняття управлінських рішень, і ним займаються професіонали високого класу.

У системі управлінського обліку процес управління зв'язується з обліковим процесом. При його здійсненні необхідно не тільки поліпшувати техніку облікових обчислень, орієнтуватися на перспективні управлінські цілі підприємства. Цього можна домогтися як шляхом щомісячного перерахування даних бухгалтерського обліку, так і за допомогою кодифікації рахунків з урахуванням необхідних вимог. Зупинимося на другому варіанті, оскільки саме він дозволяє наблизити бухгалтерський облік до управлінського, з урахуванням вимог МСФЗ.

Одним з об'єктів бухгалтерського обліку є облік матеріально-виробничих запасів, що у цей час регулюється інструкцією МСФЗ (IAS)-2. Аналізуючи сфери застосування стандартів, можна відзначити, що МСФЗ (IAS)-2 у більшому ступені регулює формування собівартості готової продукції, чим аналогічний національний стандарт, який практично не торкається даного питання [1]. У цьому зв'язку необхідно звернути увагу на те, що в МСФЗ (IAS)-2 не використовується метод ЛІФО (аббревіатура LIFO виникла від англійського вираження «last in, first out» – «останнє надходження – перша відпустка»). Це викликано тим, що застосування ЛІФО, навіть при незначних інфляційних процесах, сприяє перекручуванню даних фінансової звітності.

Загальна методика розрахунку собівартості готової продукції по міжнародних і національних правилах однакова. Відповідно до її положень, основними елементами собівартості є матеріальні витрати, витрати на оплату праці, суми нарахованої амортизації та інші витрати [4]

Основною значною відмінністю від національного обліку є заборона МСФЗ (IAS)-2 на включення в собівартість наднормативних витрат сировини, витраченої праці або інших виробничих витрат. Адже будь-яке успішне виробництво в розвиненій ринковій економіці повинне мати калькуляцію витрат на виробництво й відслідковувати дотримання цієї калькуляції. Перевищення нормативів свідчить про помилки в процесі виробництва або про неправильність самих нормативів. В останньому випадку повинно ставитись

питання про необхідність перегляду діючих нормативів. При перевищенні обґрунтовано встановлених норм зайві витрати повинні оцінюватися як неефективні й визнаватися як поточні збитки.

У бухгалтерському (фінансовому) обліку, згідно МСФЗ (IAS)-2, дані витрати можна враховувати, включаючи в структуру нормативних витрат статті «основне виробництво» й «матеріали», а в структуру наднормативних витрат - «поточні збитки» й «матеріали» [2].

По використанню в процесі виробництва всі витрати діляться на прямі й накладні. До прямих витрат належать сировина й матеріали, з якої виготовляється продукція, заробітна плата робітників, що безпосередньо виготовляють продукцію. Для ефективної роботи підприємства при обліку прямих витрат необхідно використати рахунок «Випуск продукції (робіт, послуг)» або «Виробничі рахунки». На даному рахунку виявляються відхилення фактичної виробничої собівартості продукції, робіт і послуг від нормативної (планової) собівартості. Причому відхилення, пов'язані з надзвичайними обставинами, які не збільшують собівартість, необхідно списувати на рахунок «Прибутки та збитки», а відхилення, пов'язані з неписьменним плануванням, списувати на рахунок «Поточні збитки». Можна рекомендувати розділити цей рахунок на два субрахунки – «Збитки, на які можна вплинути» та «Збитки, на які не можна вплинути» (перевищення затверджених державою норм витрат – відрядні, ПММ і т.д.). Це дозволить керівництву підприємства використати отриману інформацію для рішення управлінських питань.

Накладні витрати, у свою чергу, діляться на пов'язані з виробництвом (production overheads) і витрати загального характеру (administrative overheads). Останні, як правило, ураховуються по П(С)БО 16 на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Відповідно до МСФЗ (IAS)-2 накладні витрати загального характеру в собівартість запасів не включаються (крім випадків, коли вони пов'язані з доведенням запасів до їхнього дійсного місця розташування й стану). Наприклад, витрати на відрядження фахівця для

придбання матеріалів будуть включатися в собівартість запасів відповідно до методики, наданій як П(С)БО, так і МСФЗ.

Рахунок «Заготовляння та придбання матеріальних цінностей» призначено для узагальнення інформації про заготовляння й придбання матеріально-виробничих запасів, що відносяться до засобів в обороті [2]. Відзначимо, що часто на окремих підприємствах не створюється спеціального рахунку по обліку транспортно-заготівельних витрат, тому що такі витрати, які визначаються пропорційно залишкам запасів на складі, збільшують запаси. Ми рекомендуємо списувати їх на витрати, що утворюються в межах нормативів, а наднормативні витрати відносити на поточні збитки.

Найбільшу складність представляє облік накладних виробничих витрат у собівартість готової продукції, які, у свою чергу, діляться на змінні й постійні. Змінні виробничі накладні витрати (variable production overheads) - це непрямі виробничі витрати, величина яких перебуває в прямій або майже прямій залежності від зміни обсягу виробництва. До них відносяться непрямі витрати матеріалів (допоміжні матеріали тощо) і непрямі витрати праці. Такі витрати розподіляють на кожну одиницю продукції на основі фактичного використання виробничих потужностей, тобто на фактичний випуск, тому що їх величина залежить від обсягу випуску [1].

Постійні накладні виробничі витрати (fixed production overheads) – це непрямі виробничі витрати, які залишаються відносно незмінними незалежно від обсягу виробництва, наприклад амортизація, обслуговування будинків й устаткування, адміністративно-управлінські виробничі витрати. Їхній розподіл на собівартість одиниці випущеної продукції відбувається, виходячи з виробничих потужностей організації при роботі в нормальних умовах. Нормальна виробнича потужність (normal capacity) – це очікуваний обсяг виробництва, що розраховується на основі планових показників.

Загальну суму постійних накладних витрат варто розподілити на одиницю продукції так, як це було б при звичайному розподілі витрат, при цьому накладні витрати, що залишилися нерозподіленими, зізнаються

поточними збитками в місяці їхнього виникнення [1]. Показник фактичного рівня виробництва може використатися для розподілу постійних накладних виробничих витрат у тому випадку, коли він приблизно відповідає потужності в нормальних умовах.

Дана вимога МСФЗ пов'язана з тим, що собівартість не повинна збільшуватися у зв'язку з тим, що на підприємстві підтримується низький рівень виробництва, трапляються страйки або аварії.

Оскільки для розподілу постійних накладних витрат використовується показник нормальної потужності, відхилення виникають і при значному перевиконанні плану. Однак у цьому випадку МСФЗ пропонує суму постійних накладних витрат, що відносять на кожну одиницю продукції, зменшувати так, щоб запаси не оцінювалися понад собівартість.

Як правило, придбані запаси не витрачаються відразу, а протягом деякого часу перебувають на складах організації. У процесі зберігання вартість запасів може знизитись в результаті механічних ушкоджень, морального старіння, падіння цін на ринку й збільшення витрат на збут.

Відповідно до принципу обачності, закладеному в МСФЗ, активи не повинні враховуватися в сумі, що перевищує виторг, очікуваний від їхнього продажу або використання [1]. Матеріально-виробничі запаси, які морально застаріли, повністю або частково втратили свою первісну якість, або поточну ринкову вартість і вартість продажу яких знизилась, відображаються в бухгалтерському балансі на кінець звітного року за винятком резерву під зниження вартості матеріальних цінностей. Резерв під зниження вартості матеріальних цінностей утворюється за рахунок фінансових результатів діяльності організації на величину різниці між поточною ринковою вартістю й фактичною собівартістю матеріально-виробничих запасів, якщо остання вище поточної ринкової вартості [3]. У МСФЗ (IAS)-2 аналогічне правило сформульоване в такий спосіб: у бухгалтерській звітності запаси в обов'язковому порядку повинні оцінюватися по найменшій із двох величин: собівартості або можливої чистоті вартості реалізації.

Можлива чиста вартість реалізації (net realizable value) - це передбачувана ціна продажу запасів при звичайному веденні справ за винятком можливих витрат на реалізацію [1].

Сума резерву у фінансовій звітності відбивається за правилами контрарного рахунку, тобто зменшує вартість запасів по відповідному рядку бухгалтерського балансу, що дозволяє керівництву стежити за реальною вартістю запасів на підприємстві.

Підсумовуючи вище сказане, хотілося б звернути увагу на те, що МСФЗ (IAS)-2 забороняє порівнювати собівартість і можливу чисту ціну реалізації на основі класифікації запасів, наприклад, в цілому по готовій продукції або по всіх запасах у конкретній галузі або географічному сегменті [1]. Порівняння собівартості й можливої чистої ціни реалізації необхідно проводити по кожній із груп (статей) запасів.

Висновок. Сучасні умови організації бухгалтерського обліку, а також у зв'язку з переходом на міжнародні стандарти вимагають ефективної роботи бухгалтерів щодо ведення фінансового, податкового, управлінського обліку, а також впровадження МСФЗ, тому необхідно більш детально розробляти облікову політику, у якій варто враховувати всі вимоги вищевказаних обліків. Це дозволить використати дані вже уведених операцій і не займатися додатковими вибірками. Так, в обліковій політиці по даному розділу необхідно буде детально розшифрувати:

- способи розрахунку собівартості запасів (виключити метод ЛІФО);
- перелік витрат, що входять у собівартість матеріально-виробничих запасів, і кодифікувати план рахунків з урахуванням цих витрат;
- обов'язково використати рахунок «Заготовляння та придбання матеріальних цінностей», «Збитки від знецінення запасів», «Випуск продукції» або «Виробничі рахунки»;
- відкрити рахунок «Поточні збитки»;
- визначити критерій відповідності відхилення потужності в «нормальних умовах»;

- визначити, яким чином буде відбуватися перерахунок задля знецінення запасів (наприклад, відобразити в обліковій політиці положення про те, що неліквідом вважається товарно-матеріальна цінність, що перебуває в запасах більше 12 місяців без руху, і створити резерв під знецінювання ТМЦ, рівний вартості неліквідів).

Список використаних джерел:

1. Боровкина Н. Сходства и различия в учете по МСФО и П(С)БУ / Н.Боровкина // МСФО: практика применения. – 2006. – №2. – С.36–45.
2. Кожин В.Я. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. 7000 типовых проводок / В.Я.Кожин. – К.: «Знання», 2002. – 512с.
3. Кит У. Стратегический управленческий учет. / У.Кит. Пер. с англ. - М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 346 с.
4. Райан Б. Стратегический учет для руководителя. / Б.Райан. Пер. с англ.; Под ред. В.А. Миронова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2001. – 218 с.
5. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер. Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416с.