

УДК 657:332

Безверхня Ю.В., к.е.н., доцент  
кафедри аналізу та контролінгу,  
Таврійський державний агротехнологічний університет

## ПРИВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті розглянуті питання впливу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на ведення управлінського обліку на підприємстві. Висвітлені основні відмінності в підходах до обліку витрат. Розроблені пропозиції щодо приведення управлінського обліку до міжнародних стандартів.

**Ключові слова:** управлінський облік, витрати, управлінські рішення, міжнародні стандарти.  
Y. Bezverhnya

## INFORMATIVE THREATS ECONOMIC SECURITY OF ENTERPRISE

In the article the questions of influence of international standards of record-keeping on the conduct of administrative account on an enterprise are considered. Basic differences up in going near the account of expenses are lighted. Suggestion on adduction of administrative account to the international standards is developed.

**Keywords:** administrative account, expenses, administrative decisions, international standards.  
Безверхня Ю.В.

## ПРИВЕДЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

В статье рассмотрены вопросы влияния международных стандартов бухгалтерского учета на ведение управленческого учета на предприятии. Освещены основные отличия в подходах к учету затрат. Разработаны предложения относительно приведения управленческого учета к международным стандартам.

**Ключевые слова:** управленческий учет, затраты, управленческие решения, международные стандарты.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Перехід до ринкових відносин вимагає розробки і впровадження нових форм організації діяльності підприємств, перегляду існуючої системи бухгалтерського обліку і визначення її місця та значення в системі управління. Це зумовлює необхідність вивчення загального розвитку світової бухгалтерії з метою досягнення найефективніших результатів реформування. В сучасний період одне з головних місць у практиці управління країн з розвитком ринковою економікою займає концепція управлінського обліку. З урахуванням сучасного курсу України на євроінтеграцію при розробці систем управлінського обліку вітчизняні підприємства повинні враховувати вимоги міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Великий вклад в управлінський облік вніс Г.Емерсон, який пропагував розвиток інформаційної системи, спеціально направленої на досягнення певного рівня продуктивності. Дж. Ч. Гаррісон впровадив першу повну діючу систему нормативного визначення затрат. Забезпечення управлінського апарату підприємства обліковою інформацією є дуже актуальним питанням, йому приділяють увагу багато сучасних вітчизняних та іноземних науковців, таких як Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер,

В.П. Ярмоленко тощо. Приведення управлінського обліку до міжнародних стандартів розглядаються також в працях С. Голова, Н. Боровкиної, Б. Райана та інших. Але практичні аспекти цього питання все ще залишаються невирішеними.

**Цілі статті.** Дослідження присвячено вирішенню проблем, з якими зіштовхуються керівники вітчизняних підприємств, і полягає в тому, щоб уніфікувати бухгалтерський облік, використати його дані для управлінського обліку й одночасно задовольнити вимогам МСБО.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Система бухгалтерського обліку є основною інформаційною системою підприємства. Вона призначена для внутрішніх звітів, цілей періодичного планування, контролю й оцінки. Представлена в ній інформація необхідна при прийнятті рішень у нестандартних ситуаціях і при виборі політики підприємства; для зовнішніх звітів акціонерам, урядовим органам й іншим контрагентам. Вона незамінна при прийнятті інвестиційних рішень, контролі правильності вирахування податків і в інших випадках [5, с. 157]. Однак у силу своєї специфіки бухгалтерський облік відбиває минуле, а управляти необхідно в момент виникнення операції або навіть до її виникнення. У свою чергу, управлінський облік фокусує увагу на майбутньому, він несе основне навантаження по забезпеченню прийняття управлінських рішень, і ним займаються професіонали високого класу.

За останні роки система обліку та звітності в нашій країні сильно змінилася. На сьогодні прийнято 34 П(С)БО, в основу яких лягли 41 МСБО (IAS) та 8 МСФЗ (IFRS). Затверджені П(С)БО переглядаються відповідно до потреб практики їх застосування, а також у зв'язку зі змінами в МСБО.

Між національними та міжнародними стандартами обліку існує такий зв'язок: при розробці міжнародних аналізуються національні стандарти, вивчається практика ведення обліку того чи іншого об'єкта і тільки після цього формуються рекомендації міжнародного характеру. Хоча стандарти в різних країнах мають різні назви (в США та Японії – система загальноприйнятих принципів, у Великобританії – документи про стандарти фінансової звітності, у Франції – норми, а в Україні та Російській Федерації – положення), їх структура та призначення у цілому схожі [6, с. 47]

У системі управлінського обліку процес керування пов'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.

Основною істотною відмінністю від національного обліку є заборона МСФЗ (IAS)-2 на включення в собівартість наднормативних витрат сировини, витраченого праці або інших виробничих витрат. Адже будь-яке успішне виробництво в розвиненій ринковій економіці повинне мати калькуляцію витрат на виробництво та відслідковувати дотримання цієї калькуляції.

Перевитрата норм свідчить про помилки в процесі виробництва або про неправильність самих норм. В останньому випадку повинен ставитися питання про необхідність перегляду діючих норм. При перевищенні обґрунтованих 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» і «матеріали», а в структуру наднормативних витрат – «поточні збитки» і «матеріали» [2, с.322].

Накладні витрати, у свою чергу, поділяються на пов'язані з виробництвом і витрати загального характеру. 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 у методиці як П(С)БО, так і МСФЗ. Ми рекомендуємо списувати на витрати, що утворюються в межах норм, 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 – це непрямі виробничі витрати, величина яких перебуває в прямій або майже прямої залежності від зміни обсягу виробництва. До них ставляться непрямі витрати матеріалів (допоміжні матеріали тощо) і непрямі витрати праці. Такі витрати ставляться на кожну одиницю продукції на основі фактичного використання виробничих потужностей, тобто на фактичний випуск, тому що їхня величина залежить від обсягу випуску [1, с. 38].

Постійні накладні виробничі витрати – 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 виробляється виходячи з виробничих потужностей організації при роботі в нормальних умовах. Нормальна виробнича потужність – 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 нормальному плині справ, при цьому накладні витрати, що залишилися нерозподіленими, зізнаються поточними збитками в місяці їхнього виникнення [1, с. 40]. 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'язане 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 істотному 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 знизитися 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, с. 42]. Матеріально-виробничі запаси, які морально застаріли, повністю або частково втратили своя первісна якість, або поточна ринкова вартість і вартість продажу яких знизилася, відбиваються в бухгалтерському балансі на кінець звітного року за винятком резерву під зниження вартості матеріальних цінностей.



Резерв під зниження вартості матеріальних цінностей утвориться 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, с.125]. 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 можливий чистої вартості реалізації.

Можлива чиста вартість реалізації – це передбачувана ціна продажу запасів при звичайному веденні справ за винятком можливих витрат на реалізацію. 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.

**Висновки.** У сучасних умовах, у зв'язку з переходом на міжнародні стандарти, для ефективної роботи бухгалтерів в умовах використання в обліку фінансового, податкового, управлінського обліку, а також МСФЗ необхідно більш детально становити облікову політику, у якій варто відбивати всі вимоги вищевказаних обліків. Це дозволить використати дані по вже уведених операціях і не займатися додатковими вибірками. Так, в обліковій політиці по даному розділі необхідно буде детально розшифрувати:

- способи розрахунку собівартості запасів (виключити метод ЛІФО, який у вітчизняній практиці не використовується);
- перелік витрат, що входять у собівартість матеріально-виробничих запасів, і кодифікувати план рахунків з урахуванням цих витрат;
- обов'язково використовувати 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 образом буде вироблятися перерахунок по знеціненню запасів тощо.

Але зміни у міжнародних стандартах, а також у вітчизняному законодавстві відбуваються дуже стрімко. Тому проблема залишається все ще актуальною, та такою, що заслуговує на подальші дослідження.

#### 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. – 416 с.
6. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: усовершенствование и применение / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - №11. - С. 43-57.