

	та визначення оптимальної ціни товару та інших характеристик.
Mystery Shopper	перевірка якості обслуговування, компетентності персоналу та виявлення резервів розвитку організації

Отже, для успішного функціонування та для задоволення потреб споживачів підприємствам потрібно обов'язково проводити маркетингові дослідження по всім напрямкам своєї діяльності, застосовуючи для цього новітні технології та всі можливі засоби, що сприятиме підвищенню їх конкурентоспроможності та прибутковості.

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

Левченко О.П. к.е.н., доцент
Таврійський державний агротехнологічний університет

Витрати підприємства є основним об'єктом, на який спрямовані дослідження фахівців у галузі управлінського обліку. 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 підприємець або менеджер здатний забезпечити самостійно. 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. Це прямо впливає на економічну безпеку, стабільність розвитку підприємства та його прибутковість. Основні методи управлінського обліку, розроблені західною бухгалтерською наукою, також орієнтуються на витратну складову економічного життя підприємств. Але управлінський облік в Україні, незважаючи на те, що вітчизняні економісти знайомі з ним близько 20-ти років, не набув масового поширення на практиці. Основними причинами, які зумовлюють відставання вітчизняних підприємств від зарубіжних, є жорстка регламентація правил фінансового обліку за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Питаннями розвитку управлінського обліку займалися вітчизняні та зарубіжні вчені: К. Друрі, В.Ф. Палій, Л.І. Хоружий, В.Б. Моссаковський. В останні роки у вітчизняних фахових виданнях все частіше публікуються статті, присвячені теоретичним аспектам управлінського обліку в різних сферах господарської діяльності. Але

причини значного відставання в розвитку фінансової бухгалтерії в них не розкриваються.

Метою цієї статті є порівняння міжнародних та національних правил обліку витрат, ступеня його регламентації, що доводить наявність оберненого зв'язку між стандартизацією бухгалтерського обліку та розвитком його управлінської складової.

Більшість учених визначають 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.

Обидва твердження правдиві для розгляду системи обліку. При цьому приналежність управлінського обліку до системи бухгалтерського не викликає сумнівів, і не лише з позицій суб'єктів його ведення, а і законодавства (визначення терміну «управлінський облік» закріплене у Законі про бухгалтерський облік).

Мета управлінських облікових процедур – це формування та професійне пояснення інформації про витрати і собівартість.

Значну частину бухгалтерської роботи нині, в умовах концентрації економічних та частини управлінських функцій у руках бухгалтерів, становлять планування, контроль і аналіз.

Основним об'єктом управлінського обліку 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.

Із викладеного вище можна зробити висновок, що слабкий розвиток вітчизняного управлінського обліку на теоретичному та прикладному рівні пояснюється жорсткою регламентацією правил офіційного фінансового обліку.

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні майже повторює перелік міжнародних регламентів. Але, незважаючи на це унікальним для нашої держави є П(С)БО 16 «Витрати», 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», який визначає, що пріоритетом для підприємства має бути розгорнуте представлення витрат.

Окрім загальних вимог до подання 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». За відсутності окремого стандарту, саме МСБО 2 регламентує облік витрат та визначення собівартості виробництва продукції, називаючи такі процеси «переробкою запасів».

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).

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. Правила фінансового обліку витрат забезпечують бухгалтерів та управлінський персонал підприємства інструментом контролю та оцінки втрат 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 унеможлиблює 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 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 попередметна або не погодинна, 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 зазначених 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.

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».

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 зосереджено 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 допомагає професійним бухгалтерам Заходу у розробці методів управлінського обліку. Тому одним із кроків на шляху розвитку управлінського обліку в Україні має стати подібне надання можливостей для застосування фахівцями бухгалтерського профілю власних професійних суджень для обліку витрат виробництва. В той же час 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.