

ОБЛІК ЗАТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗГІДНО ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ПОДАЛЬШИЙ РОЗВИТОК І ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Досліджено діючу вітчизняну систему обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, а також визначені напрями їх вдосконалення з урахуванням міжнародного досвіду

Постановка проблеми: удосконалення діючої в Україні системи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.

Стан вивчення проблеми: в даний період часу з урахуванням невизначеного політичного і економічного середовища питання обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг є актуальним і своєчасним для кожного вітчизняного суб'єкту господарювання.

Метою статті є здійснення критичного аналізу вітчизняної, російської нормативно-правової бази та вимог МСФЗ відповідно обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, а також здійснення вищезазначеного процесу в системі управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання обліку витрат як відповідно вимог вітчизняної та російської нормативно-правової бази, так і в межах МСФЗ, а також в системі управлінського обліку розглядалися в працях українських і зарубіжних науковців-дослідників, зокрема А. Апчерча [2], П.С. Безруких [7], О.В. Бехтерової [3], Ф.Ф. Бутинця [4], М.А. Вахрушиної [6], М.Д. Врублевського [8], С.Ф. Голова [9], С. Джоела [23], К. Друрі [10], І. Івакіної [11], В.Б. Івашкевича [7], Т.П. Карпової [12], О.М. Кашаєва [7], І.Ю. Мізіковського, [15], Л.В. Нападовської [16], В.Ф. Палія [17], Дж. Фостера [21], Ч.Т. Хорнгрена [21], М.Г. Чумаченка [22], Д.К. Шима [23].

Проте порівняльна характеристика особливостей обліку затрат, калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг та оцінки залишків готової продукції в системі вітчизняного та російського бухгалтерського фінансового обліку, вимог МСФЗ та відповідно теоретичних та практичних положень управлінського обліку детально не здійснювалась, що і викликало необхідність проведення подальших досліджень.

Викладення основного матеріалу дослідження. Здійснення комерційної діяльності в невизначених умовах господарювання вимагає від вітчизняних товаровиробників постійно відслідковувати рівень витрат, які включаються до складу собівартості продукції, а також здійснювати контроль над її величиною.

Собівартість є основою ціни і відіграє ключову роль у вирішенні питання "Придбавати чи виготовлювати?".

Проте в сучасних умовах господарювання у підприємства все частіше виникає необхідність здійснювати облік затрат і визначати собівартість продукції, робіт та послуг, не враховуючи вимоги і обмеження діючої нормативно-правової бази.

Виникнення вищезазначених необхідностей і потреби викликано декількома причинами.

По-перше, суб'єкт господарювання повинний мати інформацію відносно того, у що обходиться виробництво кожного різновиду продукції, що надасть йому можливість приймати рішення щодо цін, структури виробництва й збуту, напрямів інвестування та авансування матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

По-друге, така потреба виникає для здійснення аналізу щодо якості і наслідків попередньо прийнятих рішень, порівняння витрат, доходів і фінансових результатів по окремим різновидам продукції та структурним підрозділам.

По-третє, з метою використання такої інформації в процесі розробки планів, бюджетів, стратегій, програм розвитку тощо.

Таким чином, завдання обліку затрат і калькулювання собівартості продукції знаходяться в сфері інтересів самого підприємства, в межах його власних цілей і відносяться до сфери бухгалтерського управлінського обліку, який має глибокі історичні корені [20].

Проте, як свідчать проведені дослідження, неможливо безапеляційно стверджувати, що МСБО 2 "Запаси" [13] не може бути використаний з метою управління. Багатолітній досвід роботи зарубіжних компаній підтверджує висновок, що використання МСФЗ в практичній роботі значно підвищує рівень облікової інформації, підготовленої на їх основі. Однак використанню МСФЗ в управлінському обліку перешкоджає їх універсальний характер, який не враховує специфіки конкретного суб'єкту господарювання та не відповідає його потребам і завданням.

МСБО 2 "Запаси" передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду.

Вітчизняний П(С)БО 16 „Витрати” [19] та російський ПБО 10/99 „Витрати організації” [1] взагалі не передбачають вищезазначеного розмежування, а оперують тільки категорією „витрати”. Проте категорії „витрати” і „затрати” мають різну природу і значення. Так, під „витратами” слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Окрім місце займають витрати періоду, які являють собою витрати, які не включені до складу вартості запасів і відносяться з часом, з урахуванням принципу відповідності, до складу витрат звітного періоду. Крім того, слід підкреслити, що п. 14 МСБО 2 "Запаси" регламентує склад витрат періоду, який містить понаднормативні виробничі витрати, витрати на зберігання, не включаючи витрати на внутрішньовиробничі зберігання, що пов'язано з особливостями технологічного циклу, а також адміністративні накладні витрати і витрати на збут.

Система управлінського обліку, яка виникла в розвинутих державах світу і розвивається в даний період часу, сформувалась в тому числі і під впливом міжнародних облікових стандартів. Кожна система управлінського обліку, яка включає концептуальний підхід щодо калькулювання собівартості, в певній мірі містить принципи розмежування витрат на затрати на продукт та витрати періоду. Проте різний склад витрат відповідно МСБО 2 "Запаси" та концепцій управлінського обліку є основою перешкодою побудови єдиної обліково-інформаційної системи, яка враховує вимоги МСФЗ та положення управлінського обліку.

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг в системі вітчизняного бухгалтерського фінансового обліку регламентується П(С)БО 16 "Витрати". Кожний суб'єкт господарювання має право обрати самостійно варіант ведення обліку витрат в розрізі сучасного діючого Плану рахунків.

Перший варіант передбачає використання рахунку 23 "Виробництво" та рахунків 9 класу. Другий варіант дозволяє використовувати рахунок 8 класу і здійснювати облік витрат в розрізі елементів витрат. Третій варіант являє собою комбінований варіант одночасного використання активних рахунків 8 і 9 класів.

Для обліку витрат виробництва передбачено використання активних рахунків 23 "Виробництво", в розрізі якого безпосередньо здійснюється формування фактичної виробничої собівартості, а також збірно-розподільчого рахунку 91 "Загально виробничі витрати". Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції обліковується по дебету активного рахунку 90 "Собівартість реалізації".

Відповідно вищезазначеного П(С)БО 16 "Витрати" кожний суб'єкт господарювання має право самостійно з урахуванням власних особливостей організації

виробництва та технологічного циклу визначати структуру, кількість і склад статей калькуляції.

До складу фактичної виробничої собівартості включаються, перш за все, прямі витрати, зокрема:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

Крім того, до складу фактичної виробничої собівартості включають змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати (рис.1).

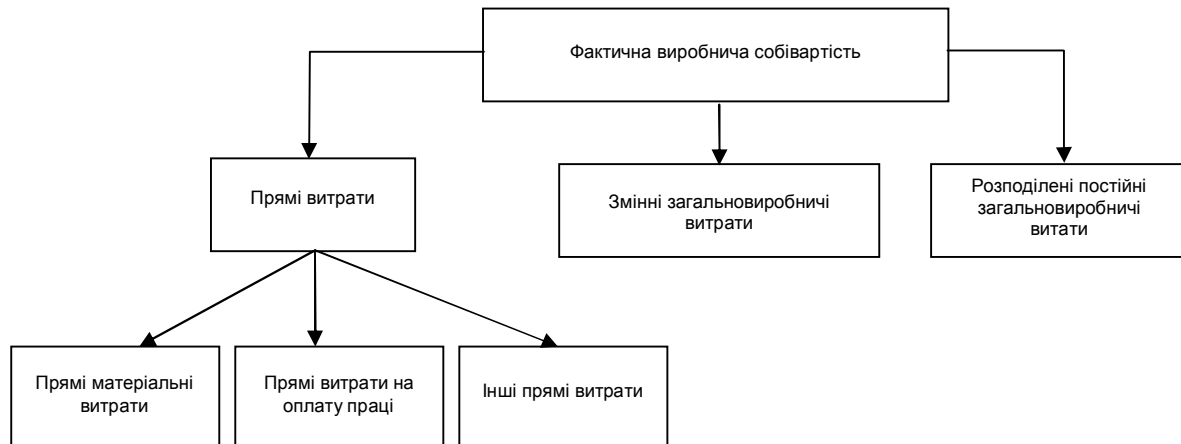


Рис.1 Формування фактичної виробничої собівартості продукції відповідно П(С)БО 16 "Витрати" [19]

З метою розподілу постійних загальновиробничих витрат фахівці планово-облікових служб підприємства повинні обрати з урахуванням доцільності та зафіксувати в Наказі про облікову політику підприємства базу для їх розподілу. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормативні витрати збільшують фактичну собівартість реалізованої продукції власного виробництва (рис. 2). Обрана база розподілу постійних загальновиробничих витрат може суттєво впливати на фактичну виробничу собівартість готової продукції.

Т.ч., можна зробити висновок, що на відміну від попереднього дореформеного етапу планової економіки до складу фактичної собівартості адміністративні (загально господарські) витрати не включаються, а разом з витратами на збут впливають на визначення фінансового результату.

Повна собівартість в системі бухгалтерських рахунків не визначається, а може бути розрахована тільки з метою визначення ціни на продукцію.

Вартість незавершеного виробництва та нереалізованої готової продукції оцінюється за обраним

методом, зафіксованому в Наказі про облікову політику відповідно вимог П(С)БО 9 "Запаси" [18].

В Російській Федерації облік витрат регламентується спеціальним Положенням бухгалтерського обліку (ПБО) 10/99 "Витрати організації" [1].

В п.8 вищезазначеного Положення зафіксований затверджений перелік елементів витрат, які використовуються в процесі формування витрат по звичайним різновидам діяльності, до складу яких віднесено:

- матеріальні затрати;
- затрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні потреби;
- амортизація;
- інші затрати.

З метою управління в бухгалтерському обліку організовується облік витрат за статтями затрат. Підкреслено, що перелік статей затрат встановлюється організацією самостійно.

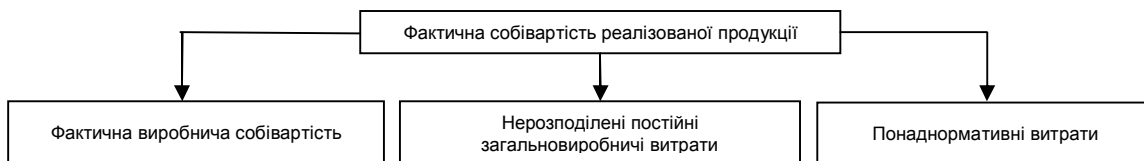


Рис.2 Визначення фактичної собівартості реалізації продукції відповідно П(С)БО 16 "Витрати" [19]

В п.10 зазначено, що правила обліку затрат на виробництво продукції в розрізі елементів витрат і статей калькуляції, а також визначення собівартості продукції регламентуються окремими нормативними актами та Методичними вказівками по бухгалтерському обліку. Проте слід зазначити, що ПБО 10/99 "Витрати організації" дозволяє суб'єктам господарювання включати до складу собівартості реалізованої продукції комерційні та виробничі витрати, тобто формувати в системі бухгалтерського фінансового обліку повну собівартість.

Особливе місце в системі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відіграють непрямі витрати, визначення і розподіл яких не є тотожним відповідно діючої вітчизняної та російської нормативно-правової бази і вимог МСФЗ.

Слід підкреслити, що поняття непрямих витрат є інтернаціональним і почало з'являтися в практиці калькулювання провідних країн світу, починаючи з XIX ст., а сама теорія калькулювання сформувалася на початку XX ст. [20].

Відповідно МСФЗ під непрямыми розуміють витрати, які прямо (безпосередньо) відносять на собівартість конкретного різновиду продукції (робіт, послуг).

Згідно вітчизняної нормативно-правової бази непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [19].

Кардинальною відмінністю вітчизняного і російського бухгалтерського фінансового обліку від МСФЗ є те, що в процесі розподілу витрат на прямі і непрямі відсутній критерій економічної доцільності. Цій ситуації притаманні

два аспекти. Сутність першого аспекту полягає в тому, що по суті технологічно прямі витрати, які можна ідентифікувати в первинних документах і облікових регістрах та віднести на конкретний різновид продукції (наприклад, окремі різновиди допоміжних матеріалів або разових робіт), будуть включені до складу непрямих витрат, якщо витрати по їх вимірюванню та оцінці будуть перевищувати вигоди від їх точного розподілу.

Другий аспект передбачає, що суттєві для собівартості витрати, якщо з урахуванням цінностей технологічного процесу вони відносяться до декількох різновидів продукції, то за допомогою технологічного нормування при пробному випуску їх розмір повинний бути визначений, а вони повинні бути включені до складу собівартості за прямим методом. Вищезазначений критерій економічної доцільності, з урахуванням вимог МСФЗ, слід використовувати в вітчизняній практиці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

З метою визначення затрат на продукт, які пов'язані з його виготовленням, в МСБО 2 "Запаси" виокремлений термін "затрати на переробку", до складу яких включені три різновиди затрат:

- прямі затрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом цього різновиду продукції;
- змінні непрямі затрати, які залежать від змін обсягів виробництва;
- постійні непрямі затрати, величина яких не залежить від змін обсягів виробництва.

Для кожної групи встановлені власні критерії включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Кожна юридична особа має право встановлювати будь-яку базу розподілу для непрямих витрат. В якості бази розподілу в стандарті рекомендується використання вимірювача потужності ресурсу.

Для змінних витрат передбачено використання фактичної потужності (фактичний рівень виробництва, який мав місце у звітному періоді), а для постійних – нормальної потужності (очікуваний обсяг виробництва, величина якого дорівнює середньому рівню виробництва, що мав місце в попередніх звітних періодах, з урахуванням витрат потужності при плановому технічному обслуговуванні).

В практичній діяльності розподілені за кошторисними ставками непрямі постійні затрати, які віднесені на конкретний виріб, відрізняються від витрат, які обліковуються у відповідному звітному періоді. Таке відхилення відноситься до складу витрат звітного періоду. В разі виникнення ситуації, коли фактичний рівень виробництва є вищим, ніж нормативний, то відповідно п. 11 МСБО 2 "Запаси" передбачено в якості бази розподілу непрямих постійних витрат використовувати фактичну потужність. Крім того, переоцінку запасів здійснювати заборонено. Проте, слід підкреслити, що така ситуація є нетиповою для зарубіжних суб'єктів господарювання, які здійснюють свою комерційну діяльність з використанням планування, бюджетування і прогнозування.

В наукових колах має місце думка, що міжнародні принципи калькулювання нормальної собівартості з використанням кошторисних ставок повинні знайти своє використання в процесі постановки управлінського обліку за методом Activity-Based Costing (ABC), як такого, що є найбільш наближеним до принципів МСФЗ. Проте теорія ABC має відмінності від основних положень МСБО 2 "Запаси".

По-перше, основна відмінність полягає у трактуванні сутності постійних і змінних витрат: в системі ABC всі затрати розподіляються на затрати по гнучким і фіксованим ресурсам. Затрати по гнучким ресурсам за своєю природою є близькими до змінних затрат, проте вони є набагато "вужчими". До гнучких відносять ресурси, попит на які з боку виробничих процесів завжди передусє їх пропозиції, т.ч., можна зробити висновок, що компанія не створює запасів гнучких ресурсів. До таких ресурсів відносять витрати на електроенергію, вартість використаної води на промислові потреби, витрати на

відрядну форму оплати праці. Визначити потребу в фіксованих ресурсах досить складно. У зв'язку з вищезазначеним підприємство закуповує їх в більших обсягах, ніж це потрібно для забезпечення виробництва, тобто пропозиція фіксованих ресурсів завжди є більшою, ніж попит на них. До фіксованих ресурсів відносять ресурси, які в традиційних системах і в МСФЗ вважаються змінними: витрати по заробітній платі обслуговуючого персоналу (погодинну або за посадовими окладами), більшу частину витрат по сировині та матеріалам (якщо вони не придбаються під певне замовлення).

Друга відмінність полягає в вимірювачах потужності, які використовуються при розподілі фіксованих ресурсів. ABC передбачає використання практичної потужності, яка являє собою максимально можливий при визначеному обсязі ресурсів обсяг виробництва, при умові, що процес буде організований безперебійно та раціонально. Практична потужність, на відміну від нормальної, орієнтована не на очікуваний обсяг реалізації, а на максимальну віддачу ресурсів, у зв'язку з чим, при всіх інших рівних умовах, відхилення при використанні МСФЗ будуть меншими, ніж за методом ABC.

Слід підкреслити, що характерна особливість методу ABC, яка полягає у використанні багаторівневої класифікації затрат (по операціям тощо), не перешкоджає його об'єднанню з МСФЗ. МСБО 2 "Запаси" не обмежує суб'єкт господарювання у використанні багатofункціональних групувань непрямих затрат та у виборі для кожних з них своєї специфічної бази розподілу.

Слід підкреслити, що п.11 МСБО 2 "Запаси" допускає використання фактичної потужності з метою розрахунку ставки розподілу постійних непрямих затрат в тому випадку, в разі якщо вона приблизно відповідає рівню нормальної потужності. Висновок щодо ступеню відповідності рівнів нормальної та фактичної потужності базується на професійному судженні бухгалтера.

Слід зосередити увагу ще на одному методологічному аспекті, який формує відмінності в системі управлінського обліку, МСФЗ, ПБО 10/99 "Витрати організації" та П(С)БО 16 "Витрати". Це – критерій часового періоду, в межах якого здійснюється облік накопичення та аналіз затрат.

В кінці 80-х років ХХ ст. з'явилися дві концепції, які визначили часову направленість в управлінському обліку затрат:

- стратегічний управлінський облік (Strategic Management Accounting, SMA);
- облік затрат за етапами життєвого циклу (Life Cycle Costing, LCC).

Сучасний етап господарювання перекреслює традиційні норми щодо щомісячного калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг. Глобалізація конкуренції скорочує життєві цикли товарів і потребує значних вкладень на етапі виведення продукту на ринок (НДДКР, підготовка виробництва, презентація і просування) та його зняття з виробництва (утилізація потужностей, реінжиніринг процесів). Загальновідомо, що на етапах надходження продукту на ринок, спаду і ліквідації доходи є незначними. І, навпаки, сформований продукт приносить значну виручку при одночасних мінімальних поточних затратах. Т.ч., управлінський облік повинний доводити до внутрішніх споживачів два різновиди інформації:

- про поточні затрати та прибутковість;
- по ці ж показники, але розраховані наростаючим підсумком з початку розробки продукту.

Остання група показників дозволяє ідентифікувати етап життєвого циклу продукту та приймати рішення щодо нарощування або скорочення його випуску, стимулювання реалізації. З урахуванням вищезазначеного, тільки після завершення виробництва та утилізації потужностей доцільно і можливо робити висновки щодо прибутковості проекту.

Критерії часової направленості не впливають на базові принципи обліку затрат і, таким чином, не противічать основним положенням МСФЗ. Вищезазначений критерій вводить додаткові вимоги

накопичувального обліку затрат і доходів по об'єкту (поза системою рахунків бухгалтерського обліку). В той же час часовий підхід в управлінському обліку не співпадає з більшістю базових правил, які затверджені вітчизняними П(С)БО та російськими ПБО. Так, наприклад, ЛСС передбачає, що збитки від ліквідації основних засобів, утилізації інших потужностей, пов'язаних з виведенням продукту з ринку, включаються до складу кінцевих затрат по життєвому циклу продукту. Т.ч., ЛСС розширює поняття „собівартість” до затрат по всьому життєвому циклу, починаючи з НДДКР та закінчуючи утилізацією, в той час як традиційний підхід ототожнює процес формування собівартості тільки з етапами налагодженого виробничого циклу. Діючий План рахунків та П(С)БО 16 “Витрати” передбачає облік вищезазначених кінцевих витрат здійснювати у розрізі рахунків 9 класу, які впливають на визначення фінансового результату.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дало змогу дійти наступних висновків:

1. Розробка і застосування на практиці вітчизняних П(С)БО, розроблених на основі МСФЗ, та російських ПБО надало можливість значно підвищити рівень економічної інформації;

2. В вітчизняній практиці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції слід використовувати критерій економічної доцільності;

3. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції має певні труднощі, пов'язані з розбіжностями в методології управлінського обліку, а також обліку затрат за принципами МСФЗ, П(С)БО та ПБО;

4. З метою подолання вищезазначених труднощів необхідно розробити методики трансформації даних про затрати, сформовані в одній із систем, що приймається підприємством за основу, в інші облікові системи.

Список використаної літератури:

1. 22 положення по бухгалтерскому учету: сб. док. – Москва: Омега-Л, 2006. – 352 с. 2. *Алчерч А.* Принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с. 3. *Бехтерева Е.В.* Себестоимость: рациональный и эффективный учет расходов: практ. пособие / Е.В. Бехтерева. – Москва: Омега-Л, 2007. – 152 с. 4. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с. 5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – 768 с. 6. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. Специальностям / М.А. Вахрушина. -3-е изд., доп. и пер. – М.: Омега-Л, 2004. - 576 с. 7. Бухгалтерский учет в промышленности: Ученик для студ. вузов, обуч. по спец. “Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности” и “Ревизия и контроль” / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кашаев и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 2 – е изд., – М.: Финансы и статистика, 1987. – 463 с. 8. *Врублевский Н.Д.* Бухгалтерский управленческий учет / Н.Д. Врублевский: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 399 с. 9. *Голов С.Ф.* Управлінський облік / С.Ф. Голова: Підручник. – Лібра, 2003. – 704 с. 10. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2003. – 655 с. 11. *Івакіна І.* Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна. – Х.: Фактор, 2008. – 176 с. 12. *Карпова Т.П.* Управленческий учет / Т.П. Карпова: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с. 13. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке. – М.: Аскери – АССА, 2007. – 1078 с. 14. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України № 373 від

09.07.2007 р. 15. *Мизиковский И.Е.* Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. – М.: Экономистъ, 2006. – 199 с. 16. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік / Л.В. Нападовська: Підручник для студентів вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с. 17. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 279 с. 18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. 19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. 20. *Соколов Я.В.* Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 21. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с. 22. *Чумаченко Н.Г.* Статистико-математические методы в управлении производством США / Н.Г. Чумаченко. Под общ. ред. Ю.П. Васильева. – М., “Статистика”, 1973. – 164 с. 23. *Шим Джей К., Сигел Джозл Р.* Методы управления стоимостью и анализ затрат / А.П. Калюжный (пер. с англ.). – М.: Информ.-изд. дом “Филинь”, 1996. – 344 с.

МОШКОВСЬКА Олена Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

– облік затрат, доходів та фінансових результатів в системі управління підприємством;
– калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг;
– облік в зарубіжних країнах та відповідно вимог МСФЗ

