

УДК 657

В. В. Дубовая

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

ТРАНСФОРМАЦІЯ ЗАСАД НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті проаналізовано та скореговано засади нормативного методу обліку витрат на виробництво відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Досліджено послідовність облікових прийомів нормативного методу, розробленого за радянські часи, та його подальше національне удосконалення до і після впровадження національних і міжнародних стандартів. Запропоновано форму відомості зведеного обліку витрат на виробництво нормативним методом з урахуванням норм фінансової звітності.

Ключові слова: МСФЗ, нормативний метод обліку витрат, стандарт-костинг, відхилення виробничих витрат

В статье проанализированы и скорректированы положения нормативного метода учета затрат на производство в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Исследована последовательность учетных приемов нормативного метода, разработанного в советское время, и его дальнейшее национальное усовершенствование до и после внедрения национальных и международных стандартов. Предложено форму ведомости сводного учета затрат на производство нормативным методом в соответствии с нормами финансовой отчетности.

Ключевые слова: МСФО, нормативный метод учета затрат, стандарт-костинг, отклонения производственных затрат.

The article analyzed and adjusted the provisions of the normative method of accounting for the cost of production in accordance with International Financial Reporting Standards. Investigated consistent of normative cost method, developed in the Soviet era, and further improvement of the national before and after the implementation of national and international standards. Proposed form of Cost Record for normative method in accordance with the financial statements.

Key words: IFRS, normative method of accounting for the cost of production, standard cost method, production cost variance.

Актуальність проблеми. Складання промисловими підприємствами України фінансової звітності за міжнародними стандартами вимагає дотримання ними відповідних вимог. Згідно з вимогами міжнародного стандарту IAS 2 із собівартості запасів виключаються і визнаються витратами звітного періоду *abnormal amounts of wasted materials, labour or other production costs* (наднормативні суми витрачених матеріалів, праці чи інших виробничих витрат). При цьому IAS 2 дозволяє для зручності оцінки собівартості запасів використовувати *standard cost method*, якщо його результати приблизно дорівнюють собівартості [1, п. 21].

Як відомо, вітчизняним аналогом зарубіжного методу “*Standard Costing*” є нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який було розроблено ще за радянських часів, і тому потребує перегляду.

Аналіз останніх наукових досліджень [2-4] показує, що дослідники нормативного методу обліку витрат спираються на роботи таких провідних вчених радянського періоду як М. Г. Чумаченко, І. А. Басманов, Е. К. Гільде, та теперішні роботи С. Г. Голова, Л. В. Нападівської, П. С. Безруких, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, М. А. Вахрушиної, але не у повній мірі враховують низку офіційно розроблених вказівок з нормативного методу, та відповідність цих вказівок

вимогам міжнародних чи національних стандартів. Так, наприклад, досліджуючи варіанти використання нормативного методу, окремі автори вважають проблемним питанням доцільність розподілу між незавершеним виробництвом і готовою продукцією відхилень від норм [2], що не підлягає полеміці, адже це суперечить стандартам фінансової звітності. Інші автори пропонують план заходів щодо впровадження нормативного методу на підприємствах [3], або обґрунтовують перспективність вибору нормативного методу у системі прийняття управлінських рішень [4], але при цьому залишається недослідженою сама методика нормативного методу обліку, та її адаптація до норм фінансової звітності.

Метою статті є трансформація нормативного методу обліку витрат до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Згідно з *Типовими вказівками по застосуванню нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулюванню нормативної (планової) і фактичної собівартості продукції (робіт)* [5], затвердженими у 1983 році, нормативний метод обліку було засновано на застосуванні нормативних витрат статей собівартості “Сировина і основні матеріали” та “Основна заробітна плата” кожного виду виробу, але в залежності від повноти його впровадження на підприємстві було регламентовано різну сукупність прийомів. Точніше, за повнотою його впровадження на підприємствах було передбачено два варіанти:

1. Застосування нормативного методу обліку на стадії зведеного обліку витрат з метою повного контролю витрат, з подальшим застосуванням нормативного методу калькулювання при обчисленні собівартості конкретних видів продукції.

2. Застосування нормативного методу лише на стадії зведеного обліку витрат з метою повного виявлення відхилень від норм витрат.

Ключовим моментом в обох варіантах було виявлення у зведеному обліку нормативним методом *недокументованих відхилень від норм витрат конкретного виробу* [5, додаток 1], які не було виявлено в первинному обліку методами документування, обліку розкрою за партіями, інвентарного методу.

Якщо нормативний метод обліку впроваджувався на підприємстві тільки для контролю витрат, то було регламентовано у відомості зведеного обліку витрат конкретного виду продукції в розрізі калькуляційних статей здійснити такі дії:

1. Оцінити на підставі нормативних калькуляцій деталей, вузлів і виробів (які діяли на початок звітного місяця) за нормативною собівартістю:

залишки незавершеного виробництва на початок місяця $NЗП_{поч}^{норм}$ (гр. 3),

залишки незавершеного виробництва на кінець місяця $NЗП_{кін}^{норм}$ (гр. 24),

готову продукцію $ГП^{норм}$ (гр. 20),

остаточний брак $Б^{норм}$ (гр. 18),

нестачі (надлишки) незавершеного виробництва $Н^{норм}$ (гр. 19).

2. Розрахувати нормативні витрати за звітний місяць (за рівнем норм на початок місяця) по кожній статті собівартості як суму нормативних витрат готової продукції, незавершеного виробництва на кінець місяця, остаточного браку і нестач незавершеного виробництва з вирахуванням нормативних витрат незавершеного виробництва на початок місяця:

$$\text{Витрати}_{\text{міс}}^{\text{норм}} = (\text{ГП}^{\text{норм}} + \text{НЗП}_{\text{кін}}^{\text{норм}} + \text{Б}^{\text{норм}} + \text{Н}^{\text{норм}}) - \text{НЗП}_{\text{поч}}^{\text{норм}} \quad (1)$$

3. Визначити зміни норм за звітний місяць $\text{Зміни}^{\text{норм}}$, включаючи зміни натуральних норм витрачання сировини і матеріалів та праці, і зміни розцінок і цін на матеріальні ресурси.

4. Розрахувати відхилення від норм витрат за звітний місяць як фактичні витрати мінус нормативні витрати і зміни норм звітного місяця:

$$\text{Відхилення} = \text{Витрати}^{\text{факт}} - \text{Витрати}^{\text{норм}} - \text{Зміни}^{\text{норм}} \quad (2)$$

5. Розрахувати *недокументовані відхилення* як відхилення від норм мінус документовані відхилення, тобто ті, які було виявлено методами документування, обліку розкрою за партіями, інвентарним методом, спеціальними розрахунками:

$$\text{Відхилення}^{\text{недокумент}} = \text{Відхилення} - \text{Відхилення}^{\text{документ}} \quad (3)$$

Якщо нормативний метод впроваджувався не тільки для поточного контролю за відхиленнями від норм витрат, але й для калькулювання фактичної собівартості продукції, то після вище вказаних дій було потрібно здійснити дії (6)-(10).

6. Визначити сукупні нормативні витрати початкового незавершеного виробництва і звітного місяця:

$$\text{Витрати}_{\text{поч+міс}}^{\text{норм}} = \text{НЗП}_{\text{поч}}^{\text{норм}} + \text{Витрати}_{\text{міс}}^{\text{норм}} \quad (4)$$

сукупні зміни норм початкового незавершеного виробництва і звітного місяця:

$$\text{Зміни}_{\text{поч+міс}} = \text{НЗП}_{\text{поч}}^{\text{змін}} + \text{Зміни} \quad (5)$$

і сукупні відхилення від норм початкового незавершеного виробництва і звітного місяця:

$$\text{Відхилення}_{\text{поч+міс}} = \text{НЗП}_{\text{поч}}^{\text{відхилення}} + \text{Відхилення} \quad (6)$$

7. Розрахувати індекси змін норм і відхилень від норм як відношення їх величин до нормативних витрат:

$$\% \text{ змін} = \frac{\text{Зміни}_{\text{поч+міс}}}{\text{Витрати}_{\text{поч+міс}}^{\text{норм}}} \quad (7)$$

$$\% \text{ відхилень} = \frac{\text{Відхилення}_{\text{поч+міс}}}{\text{Витрати}_{\text{поч+міс}}^{\text{норм}}} \quad (8)$$

8. Розподілити зміни норм та відхилення від норм витрат за допомогою індексів між готовою продукцією і незавершеним виробництвом на кінець місяця:

$$ГП^{змін} = ГП^{норм} \square \%^{змін} \quad (9)$$

$$НЗП_{кін}^{змін} = НЗП_{кін}^{норм} \square \%^{змін} \quad (10)$$

$$ГП^{відхилення} = ГП^{норм} \square \%^{відхилення} \quad (11)$$

$$НЗП_{кін}^{відхилення} = НЗП_{кін}^{норм} \square \%^{відхилення} \quad (12)$$

9. Визначити фактичну собівартість готової продукції як витрати за нормами, плюс-мінус зміни норм витрат, плюс-мінус відхилення від норм витрат:

$$ГП^{факт} = ГП^{норм} \pm ГП^{змін} \pm ГП^{відхилення} \quad (13)$$

10. Якщо в поточному місяці відбулись зміни норм, то на початок наступного місяця для перерахунку незавершеного виробництва у випадку зниження норм витрат – зменшити величину витрат за нормами та збільшити величину зміни норм витрат на суму зниження норм; у випадку підвищення норм – навпаки.

$$НЗП_{поч\ наст\ міс}^{норм} = НЗП_{кін}^{норм} \pm НЗП_{кін}^{змін} \quad (14)$$

Таким чином, вихідним положенням нормативного методу обліку витрат була оцінка незавершеного виробництва і готової продукції за нормативними собівартостями, які були затверджені на початок звітного місяця (так званий принцип єдності нормативів). Тобто, у звітному місяці незавершене виробництво і готову продукцію оцінювали за нормативною собівартістю, яка діяла на початок місяця, а зміни норм витрат обліковували окремо.

Якщо охарактеризувати практичну значущість розробки нормативного методу в обліку витрат виробництва, його вплив на подальший розвиток обліку, то основним наслідком його розробки було переконання фахівців у тому, що не всі непродуктивні витрати виявляють (документують) на підприємстві. Існування останніх було визнано у публікаціях низки авторів того часу.

У наступному документі, яким було регламентовано правила нормативного методу, *Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості* [6], затвердженими у 1996 році, було передбачено повне впровадження нормативного методу обліку і калькулювання, що включає:

- а) поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;
- в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самх норм.

При цьому в залежності від використання нормативних чи планових калькуляцій, було дозволено два варіанти застосування нормативного методу.

Варіант 1 призначений для підприємств з масовим або серійним виробництвом, на яких діючі норми істотно відрізняються від планових із застосуванням нормативних калькуляцій [6, додаток 17], який за змістом майже повторював засади нормативного методу обліку і калькулювання 1983 року, з аналогічними формулами визначення відхилень від норм витрат (див. формули 1-2), і відповідним визначенням фактичної собівартості готової продукції як витрати за нормами, плюс-мінус зміни норм витрат, плюс-мінус відхилення від норм витрат (див. формулу 13).

Варіант 2 для підприємств з масовим або серійним виробництвом, де діючі норми мало відрізняються від планових із застосуванням планових калькуляцій [6, додаток 18], більш спрощений (без обліку змін норм) з використанням формул 1, 15, 16:

$$\text{Відхилення} = \text{Витрати}^{\text{факт}} - \text{Витрати}^{\text{норм}} \quad (15)$$

і, відповідно, з визначенням фактичної собівартості готової продукції як витрати за нормами плюс-мінус відхилення від норм витрат:

$$\text{ГП}^{\text{факт}} = \text{ГП}^{\text{норм}} \pm \text{ГП}^{\text{відхилення}} \quad (16)$$

Важливою особливістю застосування нормативного методу за другим варіантом була оцінка залишків незавершеного виробництва не тільки без врахування змін норм, але й без додавання відхилень від норм. Іншими словами, усі відхилення від норм витрат загальною сумою включались до фактичної собівартості готової продукції.

І нарешті, останню версію нормативного методу, яку було надано *Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості* [7, додаток 9] у 2001 році, представлено комбінацією попередніх 1 і 2 варіантів ведення нормативного методу: без обліку змін норм, але з обліком відхилень від норм у складі незавершеного виробництва. Такий підхід не відповідав ні вимогам МСФЗ, ні Н(П)СБО. І в чинній версії Методичних рекомендацій [8] від 2007 року, його було вилучено.

На думку автора цього дослідження, з чотирьох представлених версій нормативного методу обліку виробничих витрат, вимогам міжнародних і національних стандартів найбільше відповідає варіант з використанням планових калькуляцій та формул 1, 15, 16. При цьому, цілком зрозуміло, що в умовах 1990-х років, коли відбувались гіпеінфляційні явища, застосувати будь-який з варіантів нормативного методу, за яким рост цін трактувався як відхилення, було неможливим.

Якщо стисло охарактеризувати зміст *standard cost method*, то його сутність полягає в наступному:

1. На етапі заготівельного процесу матеріали зараховують в обліку не за фактичною вартістю, а за їх стандартною вартістю (різницю списують на спеціальні рахунки відхилень з подальшим списанням на фінансові результати).

2. На етапі виробничого процесу облік витрат ведеться по цехах в розрізі чотирьох груп (прямі матеріали, пряма заробітна плата, змінні непрямі витрати, постійні непрямі витрати) з поділом на:

стандартні витрати фактичного обсягу виробництва (за стандартними цінами ресурсів);

відхилення витрат (за стандартними цінами ресурсів).

Після чого до витрат виробництва зараховують тільки стандартні витрати, а відхилення витрат ресурсів списують безпосередньо з кредиту рахунків виробничих запасів в дебет рахунків відхилень [9-10].

Таким чином, провівши дослідження засад нормативного методу обліку витрат і *standard cost method*, з метою повного виявлення, у тому числі недокументованих наднормативних витрат матеріалів, праці та інших ресурсів пропонується скористатись формулами 1, 15, 16 з використанням наведеної нижче форми відомості зведеного обліку витрат (див. таблицю 1).

Таблиця 1

ЗАПРОПОНОВАНА ФОРМА ВІДОМОСТІ ЗВЕДЕНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО НОРМАТИВНИМ МЕТОДОМ

(група виробів)									
№	Стаття собівартості калькуляції, калькуляційна група матеріалів	Залишок на початок місяця за поточними нормами		Витрати за звітний місяць					
				фактичні		нормативні		відхилення витрат	
		кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						гр.11 + 13 + 15 + 17 - 3	гр.12 + 14 + 16 + 18 - 4	гр. 5 - 7	гр. 6 - 8

Продовження таблиці

Остаточний брак за поточними нормами		Нестачі (надлишки) незавершеного виробництва за поточними нормами		Випуск готової продукції за поточними нормами		Залишок на кінець місяця за поточними нормами	
кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
11	12	13	14	15	16	17	18

Висновки та перспективи. Для дотримання вимог МСФЗ щодо виявлення наднормативних виробничих витрат нормативним методом запропоновано обчислення у зведеному обліку прямих нормативних витрат у кількісному та вартісному виразі (за фактичною вартістю) з подальшим аналогічним обчисленням та оцінкою відхилень витрат. Визнано недоцільним здійснення розрахунків змін норм витрат у зведеного обліку витрат, та надано обґрунтування не включати зміни цін до наднормативних витрат.

Бібліографічні посилання і примітки

1. IAS 1 «Inventories» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias02.pdf> (Дата звернення – 01.12.2015).
2. Биховець С. О. Особливості визначення та обліку незавершеного виробництва при різних методах калькулювання собівартості продукції / С. О. Биховець // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2011. - № 3 (11). – С. 216-224.
3. Гамова О. В. Пропозиції по удосконаленню методики обліку калькулювання виробничої собівартості на промислових підприємствах / О. В. Гамова, В. А. Зубкова // Ефективна економіка. – 2011. – № 10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=755>

4. Проданчук М. А. Ефективність застосування нормативного методу обліку витрат та калькулювання у системі управління сільськогосподарським підприємством / М. А. Проданчук // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 1 (56). – С. 76-82.
5. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ): Утв. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомценем СССР и ЦСУ СССР от 24.01.83 г. № 12 // Бухгалтерский учет. – 1983. - №5. – С. 47-60.
6. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.1996 р № 473;
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47
8. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.
9. Drury Colin. Cost and Management Accounting: an introduction / Colin Drury. – [6th edition]. – London: Thomson Learning, 2006 – 596 pages.
10. Horngren Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, Madhav V. Rajan – [14th edition]. – Prentice-Hall, 2012. – 869 pages.

Надійшла до редакції 15.12.2015

V. Dubovaya

ADAPTATION OF PRINCIPLES OF NORMATIVE COST ACCOUNTING METHOD TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The article analyzed and adjusted the provisions of the normative method of accounting for the cost of production in accordance with International Financial Reporting Standards. Investigated consistent of normative cost method, developed in the Soviet era, and further improvement of the national before and after the implementation of national and international standards. Proposed form of Cost Record for normative method in accordance with the financial statements.

В.В. Дубовая

ТРАНСФОРМАЦИЯ ОСНОВ НОРМАТИВНОГО МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье проанализированы и скорректированы положения нормативного метода учета затрат на производство в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Исследовано последовательность учетных приемов нормативного метода, разработанного в советское время, и его дальнейшее национальное усовершенствование до и после внедрения национальных и международных стандартов. Предложено форму ведомости сводного учета затрат на производство нормативным методом в соответствии с нормами финансовой отчетности.