

ВПЛИВ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН НА СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку можливі внаслідок прийняття двох важливих документів, проекти яких будуть розглянуті Верховною Радою України найближчим часом. Мова йде про Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі Закон про бухоблік) та Податковий кодекс.

Зміни до Закону про бухоблік передбачають, що публічні акціонерні товариства, банки і страховики подають та оприлюднюють фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність складену за міжнародними стандартами фінансової звітності. Інші суб'єкти господарювання самостійно можуть прийняти рішення про складення і подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

У зв'язку з цим виникають два наслідки. По-перше, одні підприємства будуть продовжувати складати уніфіковану фінансову звітність за формами, передбаченими П(с)БО, а інші складатимуть неуніфіковану звітність за МСФЗ. Це зруйнує існуючу систему фінансової статистики, оскільки не дозволить узагальнювати інформацію, наведену у фінансовій звітності, складеної згідно з МСФЗ. По-друге, усі підприємства і далі вестимуть бухгалтерський облік згідно з П(с)БО. Тому підприємства, що складатимуть фінансову звітність за МСФЗ, будуть змушені трансформувати дані бухгалтерського обліку. Складність такої трансформації залежатиме від ступеня розбіжностей між П(с)БО і МСФЗ. Можна очікувати, що ці розбіжності будуть зростати.

Зокрема, Проектом Податкового кодексу передбачено, що витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

При цьому собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;

- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням);
- інших прямих витрат.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, у тому числі внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв.

Усі інші витрати (зокрема загальновиробничі) визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Така норма була передбачена в Проекті Податкового кодексу ще у 2007 році. Саме тоді на сайті Міністерства фінансів України було розміщено проект змін до П(с)БО 16 «Витрати», яким передбачалось обчислення собівартості продукції лише за прямими витратами.

Можливо автори цієї новації розраховують, що застосування директ – костінгу для цілей оподаткування одночасно забезпечить формування інформації для управлінського обліку для прийняття управлінських рішень.

Дійсно значна частина поточних рішень в процесі управління бізнесом ґрунтується на показнику маржинального доходу, який визначається на основі калькулювання змінних витрат.

Втім, поширене ототожнення директ-костінгу та калькулювання змінних витрат необґрунтоване, оскільки в першому випадку йдеться про розподіл витрат на прямі та непрямі, а в другому – на змінні та постійні. Це підтверджують дані табл.1, які свідчать, що собівартість продукції за змінними витратами відрізняється від собівартості продукції за прямими витратами.

Крім того, при застосуванні директ – кастингу, собівартість продукції комплексних виробництв фактично дорівнюватиме нулю.

Таблиця 1

Скорочена калькуляція Сорту

Найменування	на 1 тону				
	Кількість, кг	Ціна, грн.	За повною собівартістю, грн.	За змінними витратами, грн.	За прямими витратами (без амортизації, ремонтів і послуг допоміжних цехів), грн.
1	2	3	4	5	6
Разом задано шихти	1131,40		910,23	910,23	910,23
Разом задано феросплавів	18,6		122,4	122,4	122,40
Разом задано	1150		1032,63	1032,63	1032,63
Разом відходів	-150		-48,42	-48,42	-48,42
Годне	1000		984,21	984,21	984,21
Додаткові матеріали			67,66	67,66	67,66
Разом витрати за періодом			481,26	345,54	404,55
Собівартість	1000		1533,13	1397,41	1456,41
<i>Пресувальна ділянка</i>					
Собівартість	1000		2233,46	1770,48	1931,52
<i>Термообробка</i>					
Собівартість	1000		2393,13	1899,86	2079,37
<i>Термообробка (Випал)</i>					
Собівартість	1000		2405,9	1910,21	2091,20
<i>Чорнова обдирка</i>					
Собівартість	1000		2765,47	2161,32	2385,03
<i>Чистова обдирка</i>					
Собівартість	1000		2949,82	2290,56	2535,91
Разом собівартість	1000		3126,81	2324,91	2573,94

Одночасно привертає увагу проект змін до Закону про бухоблік, схвалений Методологічною Радою при Мінфіні України, яким скасовується вимога, що національні П(с)БО не мають суперечити МСФЗ. Далі, цілком ймовірно, П(с)БО будуть максимально переорієнтовані на положення Податкового кодексу. Це буде поверненням до ситуації середини 90-х років, коли зміни у податковому законодавстві визначали зміни у методології бухгалтерського обліку.

Такий розвиток подій не сприятиме розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку в Україні.