

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ ВИДАМИ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Розглянуто питання сутності управлінського і виробничого обліку та їх взаємозв'язку з іншими видами обліку. Зазначено, що управлінський облік є складовою виробничого в частині обліку витрат.

Сучасні умови господарювання передбачають необхідність формування якісно нової інформації про діяльність окремих структурних підрозділів підприємств, їх витрати та внесок у загальні фінансові результати. Постачальником такої інформації є управлінський облік.

Нині в науковій літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності управлінського обліку та його складових, так само, як і виробничого. Цей факт призводить до того, що і в навчальній літературі та планах підготовки фахівців з бухгалтерського обліку в різних вищих навчальних закладах ці терміни трактуються по-різному. У зв'язку із цим виникла необхідність у науковому обґрунтуванні сутності цих двох видів обліку, що зумовлює актуальність теми даної статті.

Метою написання статті є розкриття сутності управлінського обліку як складової частини виробничого, а також відображення взаємозв'язку між різними видами обліку (управлінським, фінансовим, податковим, виробничим).

Питання суті управлінського і виробничого обліку розглядалися в наукових роботах таких вчених-економістів, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Друр К., Калюг Є.В., Керімо В.Е., Сопк В.В., Чумаченк М.Г. та інші.

Так, зокрема, М.Г. Чумаченко зазначає, що в 50-ті рр. ХХ ст. у США поняття "облік виробництва" часто стали замінювати "управлінський облік", при чому значно розширювався зміст першого [1, с. 4].

В.Ф. Палій вважає, що управлінський облік у 50-х рр. ХХ ст. змінив саме виробничий дещо змінивши свою сутність [2, с. 57].

На думку В.В. Сопка, виробничий облік є французьким варіантом англо-американського управлінського обліку, контролінгу – в Німеччині, внутрішньогосподарського – в Україні [3, с. 400].

Супротивниками ототожнення виробничого й управлінського обліку є Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер [4, с. 8], К. Друрі [5, с. 31], С. Ф. Голов [6, с. 13], В. Ф. Палій [2, с. 82–83] та ін.

Так, Ч. Т. Хорнгрен і Дж. Фостер стверджують, що головна мета виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції та послуг. Його інформацію менеджери використовують для встановлення продажних цін, оцінки запасів, визначення прибутку, і вона надходить як до внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Згідно з цим твердженням, виробничий облік – це управлінський облік плюс незначна частина фінансового обліку [4, с. 8].

Такої точки зору дотримується і С.Ф. Голов, що підтверджує наведена ним схема взаємозв'язку фінансового, управлінського та виробничого [6, с. 213].

Завдання виробничого обліку свого часу детально сформулював В. Ф. Палій [2, с. 85]. Серед них відсутні перспективний аналіз витрат і доходів підприємства.

П.С. Безруких і В.Б. Івашкевич розуміють виробничий облік як облік затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції [2, с. 106]. Об'єктами виробничого обліку останній вважає обсяг виготовленої продукції і затрат живої та уречевленої праці на її виробництво та реалізацію.

Дещо інший зміст у поняття "виробничий облік" вкладає С.О. Стуков. На його думку, це якісно новий вид обліку, який, ґрунтуючись на бухгалтерському, повинен синтезувати елементи всіх видів внутрішньогосподарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що дасть змогу активно спостерігати за величиною, напрямками, доцільністю й ефективністю витрачання виробничих ресурсів [7, с. 22]. Характеризуючи виробничий облік, автор ототожнює його з калькуляційним [7, с. 30]. Визначаючи виробничий облік як результат синтезу ресурсоконтролюючої частини бухгалтерського, оперативного-технічного і статистичного обліку та елементів економічного аналізу, а також прогнозування майбутніх господарських подій, на нашу думку, С. О. Стуков дедалі більше наголошує на хибності

цього ототожнення. По-перше, калькулювання є елементом методу бухгалтерського обліку і в жодному разі не статистичного. Органи статистики лише використовують результати калькулювання для узагальнення даних про затрати виробництва, для ціноутворення тощо.

По-друге, виробничий облік, крім калькуляційного, містить ще й аналітичний і зведений облік затрат. Як зазначає В.Ф. Палій, це два самостійні елементи виробничого обліку [2, с. 78]. Його точку зору поділяють В.В. Сопко [3], М.Г. Чумаченко [1], В.Б. Івашкевич [2, с. 106], Я.В. Соколов [8] та ін.

На неможливість ототожнення управлінського і виробничого обліку вказує В.Е. Керімов. На його думку, управлінський облік історично походить із виробничого за деякими функціями управління [9, с. 35].

Як вірно стверджує Є.В. Калюга, поняття управлінського обліку значно ширше від виробничого. На її думку, крім суто бухгалтерського обліку витрат на виробництво, виробничий облік включає в себе оперативний облік, елементи аналізу, планування, прогнозування тощо [10, с. 35].

В.Ф. Палій, С.О. Стуков, В.В. Сопко та ін. детально ще в 80-х рр. ХХ ст. розкрили суть, завдання і функції виробничого обліку, але з часом вони дещо змінилися. На сучасному етапі виробничий облік, на наш погляд, має розділятися не на аналітичний облік затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), а на зведений облік витрат щодо економічних елементів, з одного боку та аналітичний облік і калькулювання собівартості продукції – з іншого. Перша частина виробничого обліку є складовою фінансового, а друга – управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського.

У фінансовому без обліку витрат не обійтися при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства загалом. Проте ми вважаємо, що твердження раніше названих учених-економістів щодо того, що в 50-х рр. ХХ ст. виробничий облік було замінено управлінським, є не повністю обґрунтованим. На наш погляд, управлінський облік у теперішньому його розумінні замінив не весь виробничий облік, а лише його частину.

З набуттям чинності Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” з 1 липня 1997 р. у нашій країні з’явився ще один вид обліку – податковий. Цей вид обліку значною мірою пов’язаний як з фінансовим, так і управлінським. Багато відомих учених-економістів, серед яких З.В. Гуцайлюк, Ю.Я. Литвин та інші зразу після його появи не вважали цей облік одним із видів господарського обліку і покладали відповідальність за його ведення на підприємстві на податкові органи [11, с. 24].

Відмінні ознаки фінансового, управлінського та податкового обліку детально, на наш погляд, проаналізував Ф.Ф. Бутинець та інші [12, с. 15–16], Є.В. Калюга [10, с. 34–36] та І.Д. Фаріон і Т.М. Писаренко [13, с. 14–17].

У табл. 1 запропонована власна порівняльна характеристика управлінського, фінансового, виробничого та податкового обліку в Україні.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика управлінського, фінансового, виробничого та податкового обліку в Україні

№ з/п	Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік	Виробничий облік	Податковий облік
1	2	3	4	5	6
1.	Обов'язковість ведення	За рішенням керівництва підприємства	Обов'язковість ведення передбачено в Законі	Обов'язковість ведення в частині, що належать до фінансового обліку	Обов'язковість ведення передбачено податковим законодавством
2.	Користувачі інформації	Власники, адміністрація підприємства і особи, які готують інформацію	Зовнішні та внутрішні користувачі	Зовнішні та внутрішні або тільки внутрішні користувачі залежно від його частин	Податкові органи, власники і адміністрація підприємств

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
3.	Сфера обліку	Центри витрат і центри відповідальності	Господарська діяльність підприємства	Витрати підприємства загалом та витрати центрів витрат і центрів відповідальності	Господарська діяльність підприємства
4.	Об'єкти обліку	Витрати, доходи та фінансові результати від усіх видів діяльності	Господарська діяльність підприємства	Витрати на виробництво продукції (виконання робіт, послуг)	Валові витрати, валові доходи, база оподаткування
5.	Часовий аспект (спрямованість)	Орієнтація на майбутнє	Фіксація подій минулого	Фіксація подій минулого	Фіксація подій минулого
6.	Терміни подання інформації	На вимогу користувачів	Після закінчення звітного періоду	На вимогу користувачів або після закінчення звітного періоду	Після закінчення звітного періоду
7.	Відкритість даних	Комерційна таємниця	Відкриті для всіх користувачів	Комерційна таємниця або відкриті для всіх користувачів залежно від змісту даних	Відкриті для податкових органів
8.	Відповідальність	Дисциплінарна	Адміністративна і кримінальна	Адміністративна	Адміністративна і кримінальна
9.	Точність	Можливі приблизні розрахунки	Максимальна точність інформації	Максимальна точність інформації	Максимальна точність інформації
10.	Елементи методу дослідження	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і оцінка, подвійний запис, внутрішня звітність, групування, індексний метод, елімінування та ін.	Документування інвентаризація, оцінка, рахунки і оцінка, подвійний запис, звітність, балансове узагальнення	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і оцінка, подвійний запис, внутрішня звітність	Ті ж, що й у фінансовому обліку (не обов'язково рахунки і подвійний запис)
11.	Основні групування витрат	– для визначення собівартості продукції та виробничих запасів; – для планування і прийняття рішень; – для контролю та регулювання;	За економічними елементами	За економічними елементами та статтями калькуляції	Віднесення до валових витрат
12.	Вплив технологічних процесів	Суттєвий	Майже відсутній	Суттєвий	Відсутній

Після набуття чинності з 1 січня 2000 р. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ще більше поглибилися розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком. Вони пов'язані насамперед з тим, що між собою докорінно відрізняються такі поняття бухгалтерського обліку, як “витрати” і “доходи”, та податкового – “валові витрати” і “валові доходи”.

Пошук шляхів зближення цих двох видів обліку є одним із головних завдань як науковців, так і практиків, оскільки вони дадуть змогу зменшити працезатрати працівників бухгалтерії або ж відмовитися від ведення подвійного обліку. Значний поступ у вирішенні цієї проблеми зроблено у проекті Податкового кодексу України. Зокрема, у ньому передбачено, що при визначенні прибутку до оподаткування будуть братися до уваги саме дані бухгалтерського обліку про витрати і доходи підприємств. Крім цього суттєві зміни вносяться у податковий облік амортизації необоротних активів. В основу цих змін, знову ж таки, покладені вимоги до бухгалтерського обліку амортизації основних засобів згідно із П(С)БО 7 “Основні засоби” [14].

Взаємозв'язок усіх видів обліку в частині відображення витрат подано на рис. 1. Із нього видно, що управлінський облік включає в себе і оперативно-технічний облік процесу виробництва продукції (робіт, послуг). Таке твердження пов'язане з тим, що розрахунки, які проводяться в управлінському обліку, а також інформація, яку представляють керівництву підприємства, мають передбачати дані про обсяг випущеної продукції при понесенні певних витрат відповідними структурними підрозділами тощо.

Податковий облік отримує необхідну інформацію від фінансового, виробничого та управлінського для заповнення відповідних декларацій.

Між фінансовим та управлінським обліком є зворотний зв'язок щодо обміну відповідною інформацією. Крім цього, другий є деталізацією першого в частині витрат, доходів і фінансових результатів. Результат управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського обліку в значній мірі залежить від правильності класифікації його об'єктів.



Рис. 1. Взаємозв'язок відображення витрат в управлінському, фінансовому, внутрішньогосподарському, виробничому та податковому обліку

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок про те, що ототожнювати управлінський облік із виробничим не слід, оскільки перший є лише однією із складових другого щодо обліку витрат. Водночас, управлінський облік, на відміну від виробничого, включає в себе аналітичний облік доходів і фінансових результатів у розрізі окремих сегментів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Чумаченько М.Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне... майбутнє?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2-12.
2. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
3. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 2 вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
4. Хорнгерен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. С англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
7. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.
10. Калюга Е.В. Внутрішньогосподарський облік // Вісник Податкової служби України, 2001.– № 5. – С. 30-36.
11. Литвин Ю.Я., Гуцайлюк З.В. Про Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та про урядову Програму реформування бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ТАНГ. 1999. № 12. – С. 10-15.
12. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.50106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
13. Фаріон І.Д. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник/ І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко; За ред. д.е.н. І.Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.
14. Проект Податкового кодексу України. Урядовий кур’єр, 3 серпня 2010, № 141, с. 5-72.