

ОБЛІК. АНАЛІЗ. АУДИТ

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDIT

УДК 657.47

НЕКОТОРЫЕ АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ П(С)БУ 16 «РАСХОДЫ»

Б.И. Валуев, д.э.н., профессор

Одесский институт финансов Украинского государственного университета финансов и международной торговли, Одесса, Украина

Валуев Б.И., Деякі актуальні проблеми П(С)БУ 16 «Витрати».

Виділено та розглянуто не вирішені у стандарті 16 проблеми ідентифікації і правил ведення бухгалтерського обліку специфічних груп витрат основних сфер діяльності промислових підприємств, що знижують можливості інформаційного забезпечення в управлінні процесом їх формування.

Ключові слова: витрати, стандарт, бухгалтерський облік.

Валуев Б.И. Некоторые актуальные проблемы П(С)БУ 16 «Расходы».

Выделены и рассмотрены нерешенные в стандарте 16 проблемы идентификации и правил ведения бухгалтерского учёта специфических групп расходов основных сфер деятельности промышленных предприятий, снижающие возможности информационного обеспечения в управлении процессом их формирования.

Ключевые слова: расходы, стандарт, бухгалтерский учёт

Valuev B.I. Some current problems of Regulation (standard) accounting 16 "Costs."

Identified and addressed in the standard 16 unsolved problems of identification and accounting rules specific groups of the main areas of expenditure activity of industrial enterprises, reducing the possibility of providing information to manage the process of their formation.

Keywords: costs, standard, accounting.

В общем ее виде проблема заключается в том, что принятые в Украине Правила (стандарт 16) бухгалтерского учёта расходов [1], содержит существенные недостатки, снижающие, по мнению ряда профессионалов, уровень экономической работы в промышленных предприятиях.

В связи с появлением их критических статей [2; 3] в печати высказаны возражения одного из непосредственных разработчиков реформы учета, которые сводятся к соответствующим контраргументам в пользу стандарта [4].

Зарождающаяся по этому поводу дискуссия представляется не только конструктивной, но и совершенно необходимой, поскольку П(С) БУ 16 «Расходы», действительно содержит и другие оказавшиеся вне поля критики, на мой взгляд более серьезные недостатки, чем те, на которые указывалось в [2, 3].

Цель статьи: состоит именно в том, чтобы не просто продолжить дискуссию, придав ей определенный, нужный для развития учёта динамизм, но главным образом обратить также внимание на другие проблемы стандарта, требующие преодоления общими усилиями научного сообщества.

В самом общем виде совокупный экономический процесс представляет собой идентифицированные в пространстве специфические группы процессов:

- собственно хозяйственные процессы, принципиально отличающиеся друг от друга назначением, составом внутренним содержанием;
- использованные в связи с этими процессами ресурсы – средства труда, предметы труда, живой труд;
- трансформирующиеся в расходы деятельности процесса первых двух групп;

— процессы формирования доходов и финансовых результатов.

Расходы деятельности составляют центральный объект бухгалтерского учёта, поскольку в экономическом смысле их элементы являются общими для всех групп хозяйственных специфических процессов, в которых используются средства труда, предметы труда, живой труд, и в то же самое время образуются связанные со спецификой процессов определённые группы расходов.

Это делает расходы явным из факторов, определяющих степень достижения экономических целей предприятия в целом и его подразделений, реализующих общую цель в рамках внутрисистемного разделения и кооперации труда.

Стандарт 16 «Расходы» [1] служит основным нормативным документом, регламентирующим концептуальные положения бухгалтерского учёта и, следовательно, содержание создаваемых в нем информационных моделей расходов.

Сложность и многоаспектность расходов как системы объектов бухгалтерского учёта (и планирования) определяют как сложность построения стандарта, так и дискуссионный характер ряда содержащихся в нем положений.

Спорные вопросы, составляющие проблему радикального изменения, переосмысления концепции стандарта, касаются состава и подхода к группировке самих расходов деятельности, служащих исходной, методологической основой построения конкретных информационных моделей расходов.

Как ни странно, но предметом дискуссии, состоявшейся в журнале «Бухгалтерский учет и аудит» по одному из очень важных вопросов реформирования бухгалтерского учёта в Украине, стала не нацеленность стандарта 16 на разработку калькуляции фактической себестоимости, а на обсуждение противоречий локального характера.

В частности, были высказаны следующие соображения по поводу отдельных его трактовок и сделан вывод, что они не способствуют повышению уровня экономической работы на предприятии. [2; 3]:

1) В стандарте не точно сформирован термин «Расходы».

2) В п.11 стандарта предусматривается, что перечень и состав статей калькуляции производственной себестоимости продукции устанавливается предприятием, но в этом же его пункте состав жестко регламентирован. Необоснованно включены стандартом в себестоимость реализации сверхнормативные производственные расходы.

3) В действующий план счетов бухгалтерского учёта не введены счета, на которых целесообразно учитывать расходы отдельных целевых направлений, хотя в предыдущем плане счетов они были предусмотрены.

4) В п.16 предусмотрено деление общепроизводственных расходов на постоянные и переменные, но методика для этого не приведена.

5) Определённая стандартом структура себестоимости продукции не соответствует официальной терминологии, принятой СИМА в системе управленческого учёта.

6) П(С)Б 16 «Расходы» не предусмотрен Международными стандартами и носит инициативный характер.

Представляется, что эти практические замечания, как и высказанные по ним возражения С.Ф.Голова [4], касаются отдельных, по нашему мнению, несущественных, непринципиальных недостатков, которые по сути, не влияют на уровень экономической работы предприятия.

Стандарт определяет общую, действительно стандартную методику учета расходов, и отклоняться от нее можно только в отдельных второстепенных элементах, а все разговоры о самостоятельности предприятий, об учетной политике и тому подобные призывы и лозунги хороши только на этом уровне.

Другой вопрос, что стандарт содержит, оказавшиеся вне поля критики действительно серьезные недостатки.

Две группы проблем четко в нем проявляются. Первая связана с регламентацией самих расходов. Они являются следствием его разработки, во-первых, без предварительной классификации расходов предприятия.

Разработанная С.Ф.Головым в рамках концепции управленческого учета классификация «разные расходы для разных целей». [5] не содержит объективных признаков деления, а потому не является классификацией в ее теоретическом понимании. Во всех трех случаях деления речь идет о прямых и непрямых расходах на продукцию, которые берутся в расчет и для определения финансового результата, и для принятия решений, и для построения системы контроля. Иными словами, одни и те же расходы находятся в поле влияния системы управления, потому что они существуют реально и входят в теоретическую классификацию расходов как экономической категории.

Во-вторых, стандарт разработан без учета предложений ряда отечественных авторов, сделанных ими в разное время для того, чтобы снять проблему нивелирования расходов принципиально разных видов хозяйственной деятельности на бывшем синтетическом счете общехозяйственных расходов.

Практически не приняты во внимание в действующих стандартах, в том числе и в 16-м предложения, ставшие первой попыткой выделить расходы видов деятельности из общей их величины в частности:

— сосредоточить на специальном синтетическом счете все расходы на приобретение материалов, что позволит обособить их и

- создать развернутую систему аналитического учета для целей управления [6];
- вывести из общехозяйственных и обособить в учете группу
- расходов на хранение и перемещение материалов [7];
- вывести из общезаводских (сегодня административных) и обособить в учете расходы на конструкторско-техническую, научную подготовку производства, техническое обеспечение производства;
- выделить, соединить и обособить учтенные в бывших цеховых и общезаводских расходах на управление [8].

Словом, в лучшую сторону в стандарте принципиально ничего не изменилось. В нем по связи с производственной себестоимостью расходы делятся на четыре группы:

- прямые производственные расходы – это в основном материальные расходы, расходы на оплату труда, потери от брака, расходы на освоение новой продукции, определенные расходы на амортизацию и износ, непосредственно относящиеся к изготовлению конкретных видов продукции и включаемые в их себестоимость на основании данных первичных и расчетных документов;
- не прямые переменные общепроизводственные расходы, включаемые в себестоимость в любом случае и распределяемые по видам продукции расчетным методом;
- не прямые постоянные общепроизводственные расходы, не включаемые в производственную себестоимость и входящие в себестоимость реализации;
- расходы операционной деятельности, вообще не включаемые в себестоимость продукции и относящиеся непосредственно на финансовые результаты.

Практически не вызывают принципиальных возражений подходы к включению в себестоимость расходов первой и второй групп, за исключением неопределенности в понимании сверхнормативных расходов, относимых на реализованную продукцию. Неясно, какие расходы имеются в виду, прямые, которые превысили технологические неоперационно-подетальные нормы расходов материалов и оплаты труда, или не прямые расходы, выходящие за пределы плановых величин.

Непривычно для теории и практики решение в отношении расходов, которые в свое время включились в производственную себестоимость, а теперь из нее выведены. К ним относятся:

- нераспределенные постоянные общепроизводственные и прямые сверхнормативные расходы, которые включаются в себестоимость реализации и в этом своем «качестве» выходит за рамки рассмотрения их как экономической категории;

— в производственную, даже полную себестоимость не включены расходы на управление, объединенные с общехозяйственными расходами различных целевых направлений.

В этом – один из серьезных недостатков стандарта.

Второй общий недостаток заключается в том, что, с одной стороны, допущено сведение в общие группы разных по экономическому содержанию и назначению расходов. Так, в состав прочих расходов включены:

- себестоимость реализованных финансовых инвестиций (балансовая стоимость и реализованные расходы);
- себестоимость реализованных необоротных активов (остаточная стоимость и расходы на реализацию);
- себестоимость реализованных имущественных комплексов;
- потери от неоперационных курсовых разниц;
- сумма уценки необоротных активов и финансовых инвестиций.

В общем, здесь объединены расходы, связанные с финансовыми инвестициями, необоротными активами, потерями от курсовых разниц, уценками.

В то же самое время рассредоточены в отдельных группах расходы за пользование кредитами, за ведение расчетно-кассовых операций, потери от участия в капитале и курсовых разниц от уценки финансовых инвестиций, которые, по логике разработчиков стандарта, следовало включить в финансовые расходы.

Наконец, в значении административных рассматривается:

1) Расходы на содержание общезаводских складов сырья, материалов, полуфабрикатов, тары и т.п., включающие в себя оплату труда персонала (кладовщиков, уборщиц, охранников), материальные, энергетические, и другие расходы, амортизацию складов, подъемников, транспортных средств, износ малоценных предметов и инструментов, расходы на связь и др.

На протяжении многих десятилетий обосновывалась целесообразность вывести эту группу расходов из состава общезаводских и включить их в себестоимость запасов, но многочисленные рекомендации так ими и остались, по-видимому, для истории вопроса. Не ясна в этой связи позиция современных реформаторов учета, оставивших "все расходы без изменения, правда, они стали называться не общехозяйственными, а административными, что, видимо, усиливает, по их мнению, управленческую направленность.

2) Расходы на конструкторско-технологическую деятельность. Они делятся на три группы: расходы первой группы, связанные с использованием предприятием результатов

исследований и разработок для планирования новых материалов, приборов, продуктов до начала их серийного производства, либо использования, включаются в прочие операционные расходы, как это предусмотрено стандартом 8 «Нематериальные активы»; второй группы – расходы на освоение новых производств и агрегатов – в расходы будущих периодов; третьей группы – расходы на текущее поддержание технологических режимов в состоянии, предусмотренном конструкторским проектом, — в административные расходы.

В них, как предполагают разработчики стандарта «Расходы», должны входить оплата персонала конструкторской и технологической служб, амортизация и содержание помещений, инвентаря, инструментов, материальные и другие расходы

3) Расходы энергетической и механической служб связаны с энергетическим и техническим обеспечением производства. По характеру деятельности персонала они ближе к расходам на содержание и эксплуатацию производственного оборудования. Во всяком случае, их управленческая принадлежность даже не сомнительна.

4) Экологические расходы возникают в весьма специфической деятельности предприятия и включают в себя как расходы капитального характера, связанные с постройкой очистных сооружений и осуществлением других крупных проектов в области экологической безопасности, так и расходы текущего характера. И если значительные разовые расходы – это капитальные инвестиции, что вполне объяснимо, то текущие расходы экологического назначения – заработная плата персонала и другие расходы на его содержание включаются в состав административных расходов не обосновано.

Третий, не менее серьезный недостаток стандарта, если рассматривать его направленность с точки зрения учёта в «чистом», отдельном от калькулирования виде, заключается в том, что наряду с необоснованным объединением одних подгрупп расходов и рассредоточения других, не выделены группы расходов, которые образуются в связи со специфическими процессами идентифицированных сфер деятельности, в которых потребляются ресурсы, приобретающие форму и значение расходов.

Рассмотрение расходов в одном их понимании, вообще, без разграничения на расходы производства основной продукции и на расходы других видов деятельности, без которых предприятие с высоким уровнем диверсификации существовать просто не может, привело ко многим упущенным возможностям в построении действительно системного стандарта. Как минимум они связаны с нивелированием принципиально различных по направлению и содержанию расходов основных идентифицированных сфер предприятия.

Но ведь управление осуществляется процессами формирования расходов не вообще, не как экономической категорией или какой-то абстрактной совокупностью, а совершенно конкретными процессами приобретения, хранения и использования определенных видов ресурсов, которые выражаются в не менее конкретных расходах, и не расходах предприятия вообще, а расходах, в которые трансформируются процессы и ресурсы на конкретных специфических участках деятельности, идентифицированных в значении отдельных его сфер.

Применительно к каждой специфической сфере деятельности должны быть сгруппированы как сами процессы, так и потребленные в ней оборудование, материалы, живой труд, естественным образом переходящие из категории ресурсов в категорию расходов.

Без этого очень сложно, скорее невозможно целенаправленно управлять процессами формирования расходов непосредственно в центрах их возникновения и центрах ответственности, выделять центры, как было предложено в нашей литературе еще в середине прошлого столетия В.Б. Ивашкевичем [9].

Если исходить из ключевой методологической посылки, то учёт сам по себе никому не нужен даже издавна, а предназначение его как функции управления, особенно информационной системы, состоит в обеспечении других функций, составляющих динамику управления информацией о процессах, использованных ресурсах и образовавшихся расходах не столько на предприятии в целом, сколько в рамках отдельных целевых направлений его деятельности.

Думается, что в нашем случае определяющим является подход от частного к общему, от единичных составляющих совокупного экономического процесса к отдельным его группам, и никак не наоборот. Поэтому выделение расходов в учёте (и планировании тоже) является обязательным условием эффективного контроля и регулирования в системе управления как общими для каждой сферы деятельности совокупностями, так и внутренними их составляющими.

Невозможно управлять экономическими объектами, ничего о них не зная. Эта аксиома разработчиками стандарта во внимание принята не была.

В этой связи хотелось бы особо подчеркнуть актуальность объединения расходов сферы управления.

Они, действительно управленческие расходы, содержание которых, в отличие от общепроизводственных расходов, в стандарте не раскрыты, образуются не только в производственных цехах, но и в структурах, являющихся управленческими центрами, где непосредственно происходят хозяйственные процессы отдельных сфер деятельности предприятия. Они имеют устойчивую тенденцию роста, особенно в связи с передачей предприятиями определенных видов

управленческой деятельности в аутсорсинг, консалтинговое обслуживание и т.п.

Нет, естественно, деления всех расходов на прямые и косвенные, которые могут быть отнесены непосредственно к конкретному объекту расходов экономически целесообразным путем.

Но прямые расходы – материальные, на оплату труда, прочие общепроизводственные расходы т.е. прямые и косвенные, постоянные и переменные – все они включаются в производственную себестоимость, а частично в себестоимость реализации продукции. Выделение прямых и непрямых расходов остальных сфер деятельности, реально существующих в предприятии, вообще не подразумевается никаким путем – ни экономически целесообразным, ни даже нецелесообразным. Приведем только один

пример. Прямые расходы на строительство конкретных объектов основных средств и приобретение оборудования – это расходы сферы капитальных инвестиций, а косвенные расходы, скажем, расходы на содержание складов хранения строительных материалов, сооружение строительных лесов, другие расходы на обслуживание и управление – в состав административных расходов безотносительно к сфере деятельности.

В таблице обобщены прямые и косвенные расходы каждой специфической сферы деятельности предприятия. Косвенные расходы всех сфер, учитываемые сегодня согласно стандарту 16, за редким исключением в составе административных расходов. Из этого следует, что информацию об общих расходах каждой сферы предприятия получить в системе учета практически невозможно.

Таблица. Непрямые расходы в составе общих расходов основных сфер деятельности предприятий

Расходы основных сфер деятельности	Объекты, по отношению которых они являются косвенными
1. Сфера финансового инвестирования 1.1 Непрямые управленческие расходы, связанные с привлечением и вложением инвестиций, входящие в состав административных	
2. Сфера капитального инвестирования 2.1 Прямые расходы, касающиеся отдельных объектов инвестирования. 2.2 Непрямые хозяйственные расходы, входящие в состав административных. 2.3 Непрямые управленческие расходы, входящие в состав административных	Прямые капитальные вложения в отдельные объекты
3. Сфера материального обеспечения 3.1 Прямые расходы – стоимость ресурсов по ценам поставщиков. 3.2 Непрямые транспортно-заготовительные расходы, входящие в первичную стоимость ресурсов. 3.3 Непрямые хозяйственные расходы на хранение, входящие в состав административных. 3.4 Непрямые управленческие расходы, входящие в состав административных. 3.5 Непрямые хозяйственные расходы, входящие в состав прочих расходов операционной деятельности.	Стоимость отдельных наименований запасов по ценам поставщиков
4. Сфера конструкторско-технологического обеспечения 4.1. Прямые расходы на исследования, разработку и использование результатов, относящиеся к отдельным конкретным темам, но входящие в состав прочих расходов операционной деятельности. 4.2 Непрямые производственные хозяйственные расходы на освоение новых производств и агрегатов. 4.3 Непрямые расходы на содержание персонала, входящие в состав административных.	Прямые расходы на освоение Прямые расходы сферы
5. Сфера производства 5.1 Прямые расходы вспомогательных продуктов. 5.2 Прямые расходы основного производства. 5.3 Непрямые производственные и хозяйственные расходы, вспомогательных и основного производств. 5.4 Непрямые управленческие расходы цехов.	Прямые расходы Косвенные расходы
6. Сфера сбыта 6.1 Непрямые маркетинговые расходы. 6.2 Непрямые сбытовые расходы. 6.3 Управленческие расходы, входящие в состав административных.	Себестоимость реализации отдельных видов продукции

Завершая анализ содержащихся в стандарте принципиальных недостатков, видимо, следует согласиться с тем, что изначальная ошибка его разработчиков [10] заключалась в том, что совокупный экономический процесс промышленного предприятия, происходящий в границах кругооборота капитала, рассматривался не как последовательность стадий изложения его форм, а как деятельность, которая без каких – либо оснований делится на обычную и основную, инвестиционную и финансовую, а в свою очередь, основная – на операционную и другие виды деятельности [1].

Возникают вопросы, на которые дать вразумительные ответы, просто невозможно. Чем отличается основная деятельность от операционной, по какому праву ее можно рассматривать в отрыве от финансовой? Ведь во всех без исключения случаях деятельность предприятия реализуется в конкретных хозяйственных операциях, она, по определению является операционной. Как, например, можно, рассматривать экономическую деятельность предприятия, связанную с изменением форм авансированного капитала в рамках его кругооборота, как не финансовую, не основную, не операционную. Трудно даже привести доказательства, свидетельствующие о непонимании разработчиками стандарта содержания совершенно очевидных экономических процессов деятельности предприятия. Здесь, на наш взгляд, – «системное деление» совокупного процесса на грани абсурда.

Точно с таким же основанием в нем можно отделить финансовую деятельность от экономической, умозрительно конструируя якобы альтернативную систему антикризисного финансового управления, как это предлагается в

[11], можно выдвинуть многие другие гипотезы «естественного членения» деятельности предприятия на составляющие.

Выводы:

1. В общем и целом, речь уже идет не о каких–то редакционных и других погрешностях в стандарте, мало что меняющих по существу. Руководствуясь стандартом нельзя разложить расходы предприятия «по полочкам», хотя в п.1 его общих положений декларируется свод положений, определяющих методологию формирования бухгалтерской информации не о расходах только сферы производства, а расходах предприятия в целом (п.1. Общие положения).

2. Расходы специфических сфер деятельности предприятия в планировании и учете не обособлены, следовательно, нет ответа на вопрос о том, во что обходится предприятию материальное, конструкторско–технологическое, техническое и другие виды обеспечения производства. В условиях недостаточно развитой системы бухгалтерского аналитического учета расходов деятельности становится довольно сложно отделить друг от друга расходы каждого вида, а это существенно снижает возможности управления процессами их формирования.

3. Особая проблема, как нам представляется, существует в отношении не прямых расходов производства, потому что прямые материальные и трудовые расходы включаются в производственную себестоимость видов продукции прямым путем и выявление их величины сложности не составляет. Тем более, что их аналитический учет ведется по объектам калькуляций, а внутри – по статьям расходов.

Список литературы:

1. Положение (стандарт) Бухгалтерского учёта «Расходы» //Национальные стандарты Бухгалтерского учёта. Все в одном номере. – Профессиональная Бухгалтерская газета. – №37(583) 23.04.2001.– С.47 – 51.
2. Чумаченко М., Белоусова І. П(С)БО 16 «Витрати» таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві//Бухгалтерський облік і аудит. – 2007.– №. – С.3 – 10.
3. Чумаченко М., Белоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» //Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С.13 – 16.
4. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві?// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №5. – С.3 – 10.
5. Голов С.Ф. Управленческий учёт: концепция и организация//Бухгалтерский учёт и аудит.–1997.– №3.– С.12 – 18.
6. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации /В.Ф.Палий. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
7. Валуев Б.И. Проблема развития учёта в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
8. Учёт и контроль затрат на производство в объединениях лёгкой промышленности/Под ред. Б.И.Валуева. – М.: Лёгкая и пищевая промышленность,1982. – 224 с.
9. Ивашкевич Б.В. Бухгалтерский учёт в условиях совершенствования хозяйственного механизма /Б.В.Ивашкевич М.: Финансы и статистика,1982. – 175 с.

10. Бекрєнева Г.О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат промислових підприємств: дис.. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.08.06.09 Бекрєнева Г.О.– Одеса: ОДЕУ, 2008.– 164 с.– С.95.
11. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: Монографія.– К.: КНЕУ, 2008. – 272 с.– С.59 – 67.

Надано до редакції 23.01.2012

Валуєв Борис Іванович / Boris I. Valuev