

Зигрій О. В.,

к.е.н., доцент, кафедра цивільного права та процесу
Тернопільського національного економічного університету

Приймак Ю. І.,

магістрант ЧННІПБ

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ
ВИРОБНИЦТВА ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

Система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін та інших чинників.

Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99. № 996 – XIV надав право підприємствам самостійно формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності.

Відповідні зміни в системі обліку зумовлені наступними причинами:

1. Конкуренція на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявність різних форм власності, постійні зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищах призводять до формування єдиної системи інформації, яка повинна задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємством. Інформація повинна бути мотивованою та точною. При цьому потрібно не тільки оперативно реагувати на зміни, котрі миттєво виникають на самому підприємстві, але й передбачати й уникнути небажаних ситуацій, які мають місце на підприємстві у зв'язку зі змінами зовнішнього середовища.

2. Підприємницька діяльність на перспективу. Це головний спосіб виживання й напрям функціонування підприємства, що перекладено на менеджерів. За таких умов деякі підприємства банкрутують, оскільки не можуть витримати тиску конкурентів й зміну умов ринку, а інші покидають ринок втративши свою підприємницьку діяльність через сильні внутрішні суперечки й суттєві недоліки керівництва.

На законодавчому рівні питання щодо забезпечення обліку витрат виробництва має своє тлумачення і подається як сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади в державі, Міністерстві фінансів України, в інших міністерствах та відомствах й на кожному підприємстві зокрема, що забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток як бухгалтерського обліку так і фінансової звітності.

Заслугує на увагу сформована В. А. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (табл. 1).

Таблиця 1.

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва

За видами	Закони України; Укази і розпорядження Президента України; Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств; П(С)БО: 16, 18, 30, 31; МСФЗ: 2, 9, 11, 23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Положення, порядок; Листи, роз'яснення; Плани рахунків бухгалтерського обліку; Форми фінансової звітності; Наказ про облікову політику підприємства; Регістри бухгалтерського обліку; Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт.
За рівнями	Міжнародні; Загальнодержавні; Галузеві; Регіональні; Внутрішньогосподарські.
За місцем і роллю	НПА вищої юридичної сили;

в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку; НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів, виконавчої влади; НПА місцевого походження; Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку.
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові; Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	Загальні документи; За напрямками (ділянками); За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

Примітка: розроблено за допомогою джерела [1, с. 18]

Табл. 1. характеризує п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення, а саме: за видами, за рівнями, за місцем, за роллю у реформуванні й регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, за обов'язковістю до виконання та за групами.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

- Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закону України „Про аудиторську діяльність”;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз'яснень міністерств та відомств;
- П(С)БО 9 „Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 „Витрати”; 31 „Фінансові витрати”; 9 „Витрати на дослідження і розробки”, 11 „Будівельні контракти”, 23 „Витрати позики”;
- Кодексів України: Податкового, Бюджетного, Господарського, Цивільного, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо;
- вказівок, інструкцій, положень;
- планів рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі);
- наказу про облікову політику підприємства;
- графіків документообігу, графіків виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д..

Враховуючи науковий доробок науковців, зокрема Скрипник М. І. та Вигівської І. М., та відповідно до цього в науковій літературі резюмовано результати аналізу нормативно-правових актів, котрі зобов'язані регулювати питання обліку витрат виробництва (табл. 2).

Таблиця 2.

Нормативне забезпечення обліку витрат виробництва

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг підприємств	Кабінет Міністрів України	23 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції робіт, послуг у промисловості	Кабінет Міністрів України	26 квітня 1996 року	Втратив чинність (16.05.02)
П(С)БО 9 „Запаси»	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 „Витрати»	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет промислової політики України	2 лютого 2001 року	Втратив чинність (09.07.07)
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Подана на розгляд табл. 2 відображає основні нормативно-правові акти забезпечення обліку витрат виробництва. Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління. Витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні не існує затвердженого переліку статей калькуляції, тому відповідно до П(С)БО 16

підприємства самостійно змушені формувати їх перелік та при цьому керуються нормами П(С)БО.

Вивчаючи дану тематику необхідно відмітити, що практики та науковці пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва й калькулювання собівартості продукції відображати у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції, при цьому враховувати всі методичні підходи до калькулювання та розподілу непрямих витрат.

Загальновідомо, що у період загострення економічної кризи, облік витрат набуває стратегічного значення для підприємницької діяльності. Адже кожне підприємство результати своєї діяльності ставить на основне місце, тому варто оцінити наслідки діяльності за даними обліку.

В правовому забезпеченні обліку фінансових результатів фігурує чимало спірних питань. Зокрема, це стосується витрат, що включаються у фінансовий результат підприємства. Згідно із Законом України № 3332-VI від 12.05.2011р. всі публічні акціонерні товариства, банки й ін.. підприємства, котрі зазначені у відповідному переліку Кабінету Міністрів України, повинні складати й подавати фінансову звітність згідно міжнародних стандартів. Даний перехід сприяє необхідному дослідженню відмінностей в умов визнання, оцінки й класифікації витрат виробництва у відповідності до національних й МСБО. Проблеми та подання рекомендацій служить до вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні за допомогою МСБО і така проблематика неодноразово досліджувалася у працях таких науковців, як: Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші.

На даний час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології й організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання й оцінки і класифікації витрат згідно національних й міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові й законодавчі акти України і МСБО, що стосуються процесу регламентування й процесу формування, визнання й оцінки витрат, встановлено, що поняття „витрати” має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1

НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” визначають витрати як скорочення економічних вигод з вибуттям активів чи збільшенням зобов’язань, котрі призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками [2]. Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії „витрати” у бухгалтерському та податковому обліку.

Міжнародна практика не містить окремого виокремлення щодо витрат у МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 „Подання фінансових звітів”, МСБО 2 „Запаси”, МСБО 16 „Основні засоби”, МСБО 18 „Дохід”, МСБО 23 „Витрати на позики”, МСБО 38 „Нематеріальні активи” та ін. національний й міжнародний підходи щодо оцінки й визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 „Подання фінансових звітів” представляє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, придбання матеріалів, витрати на рекламу, амортизація, виплати працівникам, транспортні витрати. Дану рекомендацію можна здійснювати класифікувати і за функціями як частини „собівартості продажу”, наприклад, витрати на збут чи адміністративна діяльність [3]. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів та згідно статей калькуляції в національному обліку, що визначено П(С)БО 16 „Витрати” [4].

Дане дипломне дослідження дозволило виявити, що у формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 „Витрати” та в МСБО 2 „Запаси” немає жодних відмінностей.

Відмінність полягає в тому, що П(С)БО 16 „Витрати” подає повний реєстр складу загальновиробничих витрат, що значно спрощує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві. Одночасно різниця простежується в тому, що згідно з П(С)БО 16 „Витрати”

загальновиробничі витрати вводяться до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 „Запаси” вони належать до оцінки запасів, конкретно до витрат [3; 4].

Таким чином, результат критичного аналізу методичних аспектів обліку процесів виробництва, відповідно до національних та міжнародних стандартів, не показав істотних відмінностей у підходах до їх оцінки й обліку. Однак, деякі питання, які відносяться до прикладного застосування стандартів, трохи різняться від прийнятих на міжнародному рівні, тому що враховують вітчизняну специфіку. Окремі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються в П(С)БО. Варто відмітити, що як і МСБО, так і П(С)БО не розкривають порядок ведення бухгалтерського обліку. Адже відображують загальні правила оцінки й подання інформації у фінансових звітах. Систематизація й групування витрат МСБО походять від загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, що утворюються в процесі звичайної діяльності та за статтями витрат, котрі не впливають на підприємницьку діяльність.

Література

1. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. Вип. 2. – С. 77-83.
2. Про внесення змін до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 року № 318. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

5. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості [Текст] : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.09 / Т. Р. Хомяк. – Львів, 2015. – 267 с.