

The article summarizes the main stages of development and formation of the balance sheet and the theoretical approaches to the essence of balance based on scientific works of scientists. It was made the evaluation of the content and structure of the balance sheet (statement of financial position). The content and method of filling the articles of the asset and liability balance and a critical assessment of the active form of balance were researched. The article represents the possible directions of further development and improvement.

It was found that the process of improvement and convergence of national accounting and reporting systems with international standards have not been completed, which requires further research in this area. Structure of the Balance Sheet (Statement of Financial Position) has undergone some changes in the direction of optimization and reduction. Improving the content and structure of the balance sheet may be done towards improving its informational content and expanding its analytical capabilities.

balance sheet, assets, liabilities, equity, balance sheet item

Одержано 28.04.15

УДК 338.43

А. М. Лисенко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Система нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства

У статті розроблено систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства, яка складається за відповідними рівнями, починаючи з міжнародних та державних правових норм, і закінчуючи робочими документами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку й застосування облікової політики, у тому числі в частині обліку загальновиробничих витрат, що приймаються власником підприємства. Дана система спрямована на покращення організації бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат на підприємствах України

загальновиробничі витрати, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та аудиту, система, підприємство, національні стандарти бухгалтерського обліку

А. Н. Лысенко, доц., канд. экон. наук

Кировоградский национальный технический университет, г. Кировоград, Украина

Система нормативно-правового регулювання учета и аудита общепроизводственных расходов предприятия

В статье разработана система нормативно-правового регулювання бухгалтерского учета и аудита общепроизводственных расходов предприятия, состоящая из соответствующих уровней, начиная с международных и государственных правовых норм, и заканчивая разработанными собственником предприятия рабочими документами по организации и ведению бухгалтерского учета, применению учетной политики, в том числе в части учета общепроизводственных расходов. Данная система направлена на улучшение организации бухгалтерского учета и аудита общепроизводственных расходов на предприятиях Украины

общепроизводственные расходы, нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета и аудита, система, предприятие, национальные стандарты бухгалтерского учета

Постановка проблеми. Процес ведення обліку та здійснення аудиту загальновиробничих витрат регламентуються значною кількістю нормативно-правових документів, детальне вивчення та систематизація яких необхідні з огляду на те, що зазначені витрати поєднують різні за функціональними напрямками складові та відіграють важливу роль у формуванні витрат основної діяльності суб'єкта господарювання. На підставі нормативних документів, розроблених і затверджених на

© А. М. Лисенко, 2015

загальнодержавному й міжнародному рівнях, власники підприємств визначають конкретні правила бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту загальновиробничих витрат залежно від встановлених для подальшого вирішення завдань. Виходячи з цього, для забезпечення належної організації обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства важливе значення має надаватися систематизації нормативно-правових документів, які регулюють бухгалтерський облік та аудит на даній ділянці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Для забезпечення обґрунтованості підходів до вирішення завдань обліку та аудиту загальновиробничих витрат, можливості ефективного управління такими витратами необхідно провести короткий огляд досліджень і публікацій представників наукових кіл з проблем нормативно-правового регулювання обліку та аудиту витрат суб'єктів господарювання.

Вагомий внесок у вирішення окреслених проблем зробили Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Давидов Г.М., Дерій В.А., Должанський А.М., Мужевич Н.В., Петренко Н.І., Пушкар М.С., Римар Г.А., Секіріна Н.В., Сук Л.К., Сук П.Л., Шалімова Н.С. та інші науковці [1, 2, 4-6, 10, 11, 13-15, 18-21].

Так, Бутинець Ф.Ф. розрізняє наступні види регулювання бухгалтерського обліку: економічне, правове, морально-етичне. На думку науковця, визначальний вплив на бухгалтерський облік в Україні здійснює нормативне регулювання, яке в узагальненому вигляді може бути представлене наступними рівнями: 1) Конституція України, Кодекси законів і Закони України; 2) Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету міністрів України; 3) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів, які розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві [1].

Така класифікація норм слугує відправною точкою у процесі розробки нормативно-правового регулювання окремих тематичних аспектів обліку на підприємствах України. Підтвердженням цього є прикладні наукові розробки Должанського А.М. [6], Мужевич Н.В. [11], Петренко Н.І. [15], Римар Г.А. [19], Секіріної Н.В. [20] та інших вчених стосовно нормативно-правового регулювання обліку й аудиту витрат підприємств різних галузей національної економіки.

Разом з тим слід зазначити, що проблеми нормативно-правового регулювання обліку й аудиту витрат розглядаються в узагальненому форматі, у зв'язку з чим виникла необхідність у виокремленні й дослідженні особливостей нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат як важливої складової операційних витрат підприємства.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у систематизації нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства. Відповідно до поставленої мети визначено такі завдання: дослідити існуючі підходи науковців щодо систематизації нормативно-правового регулювання обліку та аудиту на підприємствах України; на основі узагальнення та аналітичної оцінки існуючих підходів розробити систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат підприємства.

Виклад основного матеріалу. Перш за все, необхідно проаналізувати існуючі підходи науковців щодо систематизації нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік та аудит на підприємствах України з метою виділення у подальшому особливостей розробки системи нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат.

Так, Пушкар М.С. та Щирба М.Т. нормативно-правове регулювання обліку розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [18, с. 41].

Сук Л.К. та Сук П.Л. розглядають чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку: 1) Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ; 2) нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, НБУ та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України; 3) нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств; 4) робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві [21, с. 28-30].

Пархоменко В.М. поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи: 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку [14, с. 5].

Законодавчі засади внутрішньогосподарського аудиту в Україні за період з 1991 до 2008 рр. детально описав Пантелеєв В.П. Науковець навів перелік з 29 назв документів, які визначають межі етапу регламентації та нормативні положення з регламентації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, чинні під час даного етапу [13, с. 27-31, 432-435].

Узагальнення переваг та недоліків наведених та подібних їм класифікацій є основою розробки системи нормативно-правового регулювання обліку та аудиту різних ділянок, зокрема й витрат та їх важливої складової – загальновиробничих витрат.

Як зауважив Дерій В.А., у багатьох класифікаціях «пропущені нормативно-правові акти місцевого походження (обласні, районні). Звичайно, що останні зустрічаються не часто, проте вони реально існують у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, пов'язаних із місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи у певній галузі» [5, с. 79].

З огляду на це науковець пропонує нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат і доходів підприємств поділяти на наступні рівні: міжнародні або континентальні; загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України); загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ тощо); галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств); регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп); внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) [5, с. 80].

Достатньо обґрунтованою також є й розроблена Дерієм В.А. класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, яка передбачає виділення наступних класифікаційних ознак: види; рівні; місце і роль в

регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковість виконання; групи [5, с. 81].

Слід звернути увагу й на існуючі класифікації законодавчо-правових норм галузевого спрямування стосовно обліку та аудиту витрат.

Зокрема, Должанський А.М. та Саракун І.М. пропонують розглядати систему регулювання бухгалтерського обліку витрат та їх контролю у поліграфії як модель, яка складається з п'яти рівнів: 1) міжнародні правові норми; 2) державні вихідні правові норми; 3) положення (стандарти) бухгалтерського обліку; 4) нормативно-правові документи міністерств та відомств; 5) децентралізовані нормативні документи [6, с. 240].

Перевагою систем регулювання бухгалтерського обліку, розроблених Дерієм В.А., Должанським А.М. та Саракун І.М., є виділення міжнародних правових норм як важливого рівня, на який повинна першочергово орієнтуватися наша держава при розробці законодавчого забезпечення будь-яких ділянок обліку.

Вся система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат у будівництві в Україні, на думку Римар Г.А., може бути представлена 5-рівневою структурою: 1) Конституція України; 2) Закони та підзаконні нормативні акти; 3) положення бухгалтерського обліку та інші нормативні акти (накази, інструкції та ін.), що приймаються центральними органами спеціальної компетенції (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України та іншими відомствами); 4) методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності; 5) робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, що приймаються власником підприємства на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави [19, с. 305].

Як видно з наведеного вище, існуючі класифікації нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту розглядаються розрізнено, хоча й мають значну кількість спільних рис. Тому вони потребують деталізації з урахуванням галузевих особливостей та специфіки різних складових витрат. Крім того, доцільним є їх узагальнення в межах однієї системи.

Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання законодавство є досить динамічним, у зв'язку з чим необхідно провести системний аналіз положень нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік та аудит загальновиробничих витрат на підприємствах України.

Нормативно-правова база може надавати рекомендації, встановлювати обов'язки чи надавати певні права суб'єкту господарювання. Так, нормативне регулювання бухгалтерського обліку та аудиту в Україні здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема: Верховною Радою України – шляхом прийняття законів та постанов, Президентом України – переважно у формі указів, Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, уповноваженими органами держави – у формі відомчого регулювання в межах наданих їм повноважень, органами місцевого самоврядування – відповідно до делегованих державою повноважень у цій сфері, місцевими державними адміністраціями – згідно зі своєю компетенцією, що визначається відповідними законодавчими актами [19, с. 304].

Вважаємо, що особливості періоду становлення ринкових відносин виявляються у необхідності поєднання змісту міжнародних правових норм, Податкового кодексу України, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), чинними в Україні законами, іншими нормативними документами з проблем формування загальновиробничих витрат, їх розподілу, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Розробку системи нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік та аудит загальновиробничих витрат на підприємствах України, необхідно здійснювати на основі урахування здобутків попередників, а також виходячи з необхідності виявлення й урахування характерних особливостей нормативно-правового регулювання.

З огляду на вище зазначене, система нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат на підприємствах України представлена 5-рівневою структурою (рис. 1).

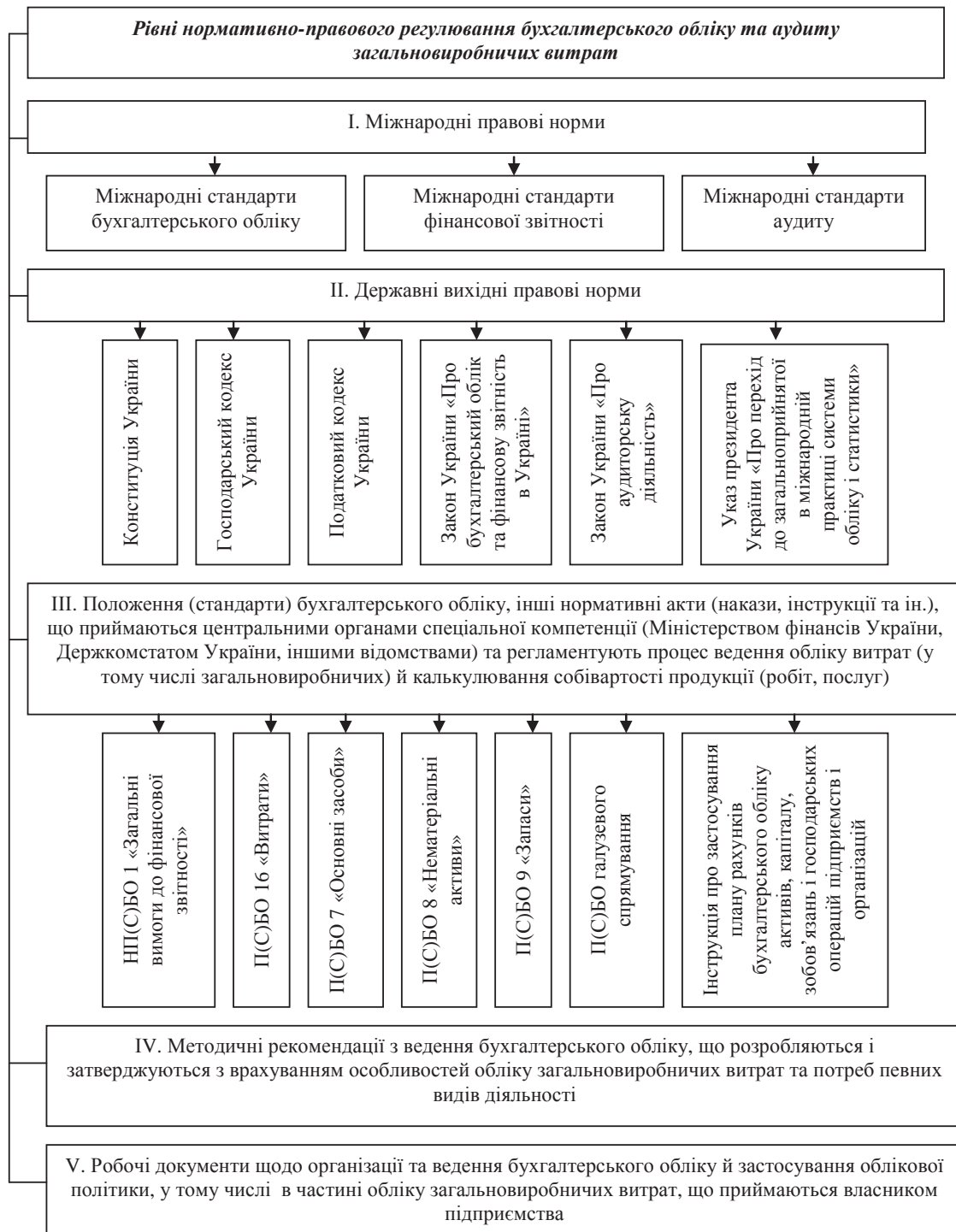


Рисунок 1 – Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат

Джерело: розроблено автором на підставі [1 - 21] та власних узагальнень.

На рис. 1 систематизовано законодавчі акти, що регламентують процес ведення обліку та здійснення аудиту загальновиробничих витрат, починаючи від міжнародних правових норм, закінчуючи робочими документами підприємства. На загальнодержавному рівні спрацьовує наступне правило: якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користується той, що належить вищому рівню структури.

В сучасних умовах трансформація нормативно-правової бази здебільшого полягає в адаптації системи бухгалтерського обліку й аудиту до міжнародних стандартів. За умови здійснення цих заходів, на думку проф. Гончарука Я.А. та доц. Ярємка І.Й.: «...йдеться не про повне запозичення західних термінів, понять і методів, а про повернення до втрачених цінностей та ліквідації «прогалин» в розумінні світового досвіду, накопиченого за цей час. А це не абсолютно новий підхід, а звернення до обґрунтованих і зважених критеріїв та норм» [2, с. 17].

Актуальним завданням в сучасних умовах є адаптація вітчизняного законодавства до міжнародних норм. Як зазначають Давидов Г.М. та Шалімова Н.С.: «Можливості зближення бухгалтерської практики країн, що належать до різних моделей обліку, залежать від того, який тип регулювання домінує в національній обліковій моделі» [4, с. 36-37]. Науковці розрізняють три основних типи такого регулювання: законодавче регулювання, регулювання на рівні урядових органів та регулювання на рівні професійних організацій [4].

Важливою складовою міжнародних правових норм є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які мають рекомендаційний характер і були розроблені з метою гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик, що застосовуються в різних країнах, а також для досягнення можливості порівняння результатів різних підприємств. Спочатку МСБО видавалися Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), наступником якого з 2001 р. є Рада з МСБО. Нові стандарти, що видаються з 2001р., отримали назву Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) як систему стандартизації відносять до англо-саксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах, а не на правилах. Тобто, стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження.

Починаючи з 1 січня 2007 року рішенням Аудиторської палати від 30.11.2006 р. встановлено обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту (МСА) в якості Національних стандартів. Призначення МСА полягає у забезпеченні: високого рівня гарантій щодо якості аудиторських послуг; високого іміджу професії аудитора; взаємозв'язку між окремими елементами та процесами аудиторського циклу; вирішення спірних питань між аудиторами та замовниками їх послуг, встановлення рівня відповідальності аудиторів; розуміння користувачами аудиторської інформації процесу аудиторської перевірки.

Основним Законом України є Конституція. Відповідно до статті 113 Конституції України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (тлумачення від 15.05.2014 р.), вищим органом у системі органів виконавчої влади є Кабінет Міністрів України. Кабінет Міністрів України відповідальний перед Президентом України і Верховною Радою України, підконтрольний і підзвітний Верховній Раді України у межах, передбачених Конституцією. Кабінет Міністрів України у своїй діяльності керується Конституцією та

законами України, а також указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України [9].

Відповідно до Конституції України, правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності встановлює Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція від 26.04.2015 р.) [3].

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 4.05.2015 р.) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [16]. Так, витрати підприємства формують базу оподаткування податком на прибуток, а, зокрема, загальновиробничі витрати здійснюють вплив на формування важливої складової фінансового результату до оподаткування – собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Суб'єкти господарювання при веденні бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат повинні дотримуватися загальних принципів його ведення, які передбачаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (редакція від 06.02.2015 р.), зокрема: обачності; повного висвітлення; нарахування та відповідності доходів і витрат; історичної (фактичної) собівартості [8]. Дані принципи є базовими, а їх дотримання є беззаперечною умовою ведення бухгалтерського обліку.

Основоположні підходи щодо здійснення аудиту загальновиробничих витрат та аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюються Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII (редакція від 05.04.2015 р.) [7], іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту.

Виходячи з необхідності інтеграції України у світові економічні відносини та перебудови системи економічної інформації, обліку і статистики відповідно до міжнародних стандартів, Указом президента України «Про перехід до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» від 23.05.1992 р. № 303 (редакція від 18.04.2011 р.) на Державну службу статистики України, Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації за участю Національного банку України покладено загальне керівництво розробкою і здійсненням заходів по впровадженню в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ.

Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат становлять національні стандарти та нормативні документи, розроблені відповідно до вимог правової бази другого рівня.

Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 (редакція від 18.03.2014 р.) визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Відповідно до зазначеного стандарту, витрати – «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення

зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [12].

Серед важливих нормативних документів, у яких регламентується, зокрема, й порядок формування загальновиробничих витрат, необхідно виділити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати», затверджене Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 (редакція від 09.08.2013 р.). Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Зокрема, до обліку витрат за будівельними контрактами П(С)БО 16 застосовується з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Положення (стандарт) 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції. Склад загальновиробничих витрат підприємства регламентується статтею 15 П(С)БО 16. Статтею 16 даного Положення (стандарту) регламентовано поділ загальновиробничих витрат суб'єкта господарювання на постійні та змінні [17].

Незважаючи на позитивні заходи, передбачені у Положенні, процес ведення обліку загальновиробничих витрат не має логічного завершення внаслідок неповного розшифрування в П(С)БО та невідповідності з нормативно-правовою базою нижчих рівнів. Так, у пункті 16 стандарту 16 «Витрати» передбачено, що змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням баз розподілу, які не розшифровано у розроблених документах.

Істотний вплив на формування загальновиробничих витрат й собівартості продукції (робіт, послуг) має Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 20.10.1999 р. № 246, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 751/4044 (редакція від 01.01.2015 р.). Стосовно формування загальновиробничих витрат, матеріальні витрати досліджуються як складова витрат на вдосконалення технології й організації виробництва, утримання виробничих приміщень, інших витрат. Норми П(С)БО 9 не розповсюджуються на: незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; фінансові активи; поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 року за № 1456/11736, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.

Порядок нарахування амортизації визначено у П(С)БО 7 «Основні засоби» та в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Вважаємо, що одним з основних недоліків існуючих методів нарахування амортизації є невідповідність термінів експлуатації основних засобів за технічними характеристиками та можливостями й економічних (нормативних) строків амортизації.

Призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб встановлює «Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена Наказом Міністерства фінансів

України 30.11.1999 р. № 291, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186 (редакція від 18.03.2014 р.). План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку.

Зокрема, для узагальнення інформації про загальновиробничі витрати Планом рахунків передбачається застосування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», на якому ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Четвертий рівень нормативно-правового регулювання обліку та аудиту загальновиробничих витрат ґрунтується на методичних вказівках щодо організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності, розроблених галузевими міністерствами та відомствами з врахуванням особливостей діяльності підприємств, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт. Визначальними нормативно-правовими документами цього рівня для виробничих підприємств вважаються Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у відповідних галузях, затверджені відповідними наказами конкретних міністерств. Слід зазначити, що вони носять рекомендаційний характер, а їх норми повинні трактуватися з урахуванням основоположних підходів, регламентованих нормативно-правовими документами вищих рівнів.

З цього приводу проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що «іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то під час формування облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень» [10, с. 20].

Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства і є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. В наказі про облікову політику необхідно відображати основоположні підходи щодо організації бухгалтерського обліку та важливі моменти, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах. Стосовно загальновиробничих витрат, в наказі про облікову політику мають бути зазначені методи й бази розподілу таких витрат. Перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, як правило, прикладається як додаток до наказу про облікову політику підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту загальновиробничих витрат актуалізується у зв'язку з постійним вдосконаленням та введенням нових норм до законодавчих актів. Систематизувавши та проаналізувавши основні складові нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту загальновиробничих витрат встановлено, що всі досліджені нормативно-правові акти мають на меті організувати і допомогти у веденні бухгалтерського обліку та проведенні аудиту витрат на підприємствах України.

Слід враховувати, що інтеграція України до Євросоюзу потребує стандартизації законодавства, у тому числі й стосовно ведення обліку та здійснення аудиту загальновиробничих витрат, що є важливим у прийнятті необхідних управлінських

рішень керуючою ланкою суб'єкта господарювання. Однією з умов є гармонізація П(С)БО 16 «Витрати» з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Виходячи з цього, перспективами подальших досліджень є усвідомлення відмінностей, які існують між національними й міжнародними стандартами в частині ведення обліку та здійснення аудиту загальнопромислових витрат для більш зрозумілого тлумачення базових понять та підходів, а згодом внесення доповнень чи інших змін в систему національного законодавства.

Список літератури

- 1 Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Текст] / під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
- 2 Гончарук Я.А. «Новітній» облік: класика чи модернізм? (до питання реформування бухгалтерського обліку) [Текст] / Я. Гончарук, І. Яремко // Вісник Львівської комерційної академії. – Сер.: Економічна. – Львів : Вид-во «Коопосвіта», 2001. – Вип. 8. – 303 с.
- 3 Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція від 26.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
- 4 Давидов Г.М. Звітність підприємств: навч. посіб. [Текст] / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 623 с.
- 5 Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Текст] / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 2 (17). – С. 77 – 83.
- 6 Должанський А.М. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах [Текст] / А.М. Должанський, І.М. Саракун // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – Львів: НЛТУ, 2013. – Вип. 23.2. – С. 239 – 247.
- 7 Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII (редакція від 05.04.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
- 8 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (редакція від 06.02.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
- 9 Конституція України / Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. (тлумачення від 15.05.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
- 10 Контроль і ревізія : підручник для студ. ВНЗ [Текст] / [Ф. Бутинець, С. Бардаш, Н. Малюга, Н. Петренко]. – Вид. 2-ге, [перероб. та доп.]. – Житомир : Вид-во ЖІТІ, 2000. – 512 с.
- 11 Мужевич Н.В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві [Текст] / Н.В. Мужевич // Інноваційна економіка. – Науково-виробничий журнал. – Тернопіль: СМП «ТАЙП». – 2013. - №9[47]. – С. 196 – 202.
- 12 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 (редакція від 8.03.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
- 13 Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація (моногр.) [Текст] / Пантелеев В.П. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
- 14 Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку : від реформування до адаптації та застосування [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3 – 21.
- 15 Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні [Текст] / Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Міжнар. зб. наук. праць, серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз.) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 1 (16). – С. 219 – 228.
- 16 Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (редакція від 14.05.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
- 17 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» / Затверджене Міністерством фінансів України від 31.12.1999 № 318, зареєстрованим в Міністерстві юстиції

- України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 (редакція від 09.08.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- 18 Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія [Текст] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
- 19 Римар Г.А. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку витрат у будівництві [Текст] / Г.А. Римар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – Вип. 2 (23). – С. 304 – 311.
- 20 Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Текст] / Н.В. Секіріна // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – Хмельницький: ХКТЕІ, 2011. – № 2. – С. 235 – 245.
- 21 Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник [Текст] / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.

References

- 1 Butynets, F.F. (2009). *Bukhhalters'kyi finansovyy oblik [The accounting of financial accounting]*. Zhytomyr: PP «Ruta» [in Ukrainian].
- 2 Honcharuk, Ya. & Yaremko, I. (2001). «Novitniy» oblik: klasyka chy modernizm? (do pytannya reformuvannya bukhhalters'koho obliku) [«The newest» accounting: classic or modernism? (to reform of accounting)]. *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii – Seriya: Ekonomichna. – Bulletin of the Lviv Commercial Academy. - Series: Economic, Vol. 8.* (p.303). Lviv : Kooposvita [in Ukrainian].
- 3 Hospodars'kyi kodeks Ukrayiny vid 16.01.2003 r. № 436-IV (redaktsiia vid 26.04.2015 r.) [Commercial Code of Ukraine of 16.01.2003. № 436-IV (edition of 04.26.2015)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
- 4 Davydov, H.M. & Shalimova, N.S. (2010). *Zvitnist' pidpryyemstv. [Reporting of enterprises]*. Kyiv: Znannya [in Ukrainian].
- 5 Deriy, V.A. (2010). Normatyvno-pravove zabezpechennya obliku i kontrolyu vytrat ta dokhodiv pidpryyemstv [Regulatory support of accounting and control of costs and revenues of enterprises]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu. – Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats' The problems of theory and methodology of accounting, of control and analysis, Vol. 2 (17)*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
- 6 Dolzhans'kyi, A.M., & Sarakun, I.M. (2013). Normatyvno-pravove rehulyuvannya bukhhalters'koho obliku vyrobnychych vytrat na polihrafichnykh pidpryyemstvakh [Regulatory support of accounting of production costs in the printing houses]. *Naukovyj visnyk Natsional'noho lisotekhnichnoho universytetu Ukrainy. –Scientific Bulletin of National Forestry University of Ukraine. (Ed. 23.2)*. Lviv: NLTU [in Ukrainian].
- 7 Zakon Ukrayiny «Pro audytor's'ku diyal'nist'» vid 22.04.1993 r. № 3125-XII (redaktsiia vid 05.04.2015 r.) [Law of Ukraine "On Auditing" dated 22.04.1993 p. № 3125-XII (edition of 04.05.2015 district.)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> [in Ukrainian].
- 8 Zakon Ukrayiny «Pro bukhhalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini» vid 16.07.1999 r. № 996-XIV (redaktsiia vid 06.02.2015 r.) [Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16.07.1999. № 996-XIV (edition of 02.06.2015)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
- 9 Konstytutsiya Ukrayiny. Zakon Ukrayiny vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR. (tlumachennia vid 15.05.2014 r.) [The Constitution of Ukraine / Law of Ukraine of 28.06.1996 p. № 254k / 96-VR. (interpretation from 05.15.2014)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
- 10 Butynets', F., Bardash, S., Malyuha, N., & Petrenko N. (2000). *Kontrol' i reviziia : pidruchnyk dlia studentiv VNZ [Control and audit: a textbook for students of Universities]*. (Ed. 2). Zhytomyr : ZhITI [in Ukrainian].
- 11 Muzhevyh, N.V. (2013). Normatyvno-pravove rehulyuvannya obliku vytrat u budivnytstvi [The regulatory support of cost accounting in the construction of]. *Innovatsijna ekonomika. Naukovo-vyrobnychyj zhurnal. – The innovative economy. Scientific and production journal, Vol.9 [47]*, (pp. 196-202). Ternopil: SMP «TAYP» [in Ukrainian].
- 12 Natsional'ne polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 1. «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti». Zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 07.02.2013 № 73, zareiestrovanyim v Ministerstvi iustytzii Ukrainy 28 liutoho 2013 r. za № 336/22868 (redaktsiia vid 8.03.2014 r.) [National

- provision (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting", approved by the Ministry of Finance of Ukraine 07.02.2013 № 73, registered with the Ministry of Justice of Ukraine, February 28, 2013 by № 336/22868 (edition of 03/08/2014)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian]
- 13 Panteleyev, V.P. (2008). *Vnutrishn'ohospodars'kyi kontrol': metodolohiya ta orhanizatsiya [Internal control: methodology and organization]*. Kyiv : DP Inform.-analit. ahenstvo [in Ukrainian].
 - 14 Parkhomenko, V. (2009) Rozvytok bukhhalters'koho obliku: vid reformuvannya do adaptatsiyi ta zastosuvannya [The development of accounting: from reform to adapt and use]. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt - Accounting and Auditing, Vol.8-9*, (pp.3-21). Kyiv [in Ukrainian].
 - 15 Petrenko, N.I., & Filozop, O.V. (2010). Pravova osnova orhanizatsiyi vnutrishn'oho audytu v Ukrayini [The legal basis from the organization of internal audit in Ukraine]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu: Mizhnar. zb. nauk. prats', seriia: Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' i analiz - Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis, Ed. 1 (16)*. (pp. 219-228). Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
 - 16 Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (redaktsiia vid 14.05.2015 r.) [The Tax Code of Ukraine from 02.12.2010. № 2755-VI (edition of 14.05.2015)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
 - 17 Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku (P(S)BO) 16 «Vytraty». Zatverdzhene Ministerstvom finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 № 318, zareiestrovanyim v Ministerstvi iustytysii Ukrainy 19 sichnia 2000 r. za № 27/4248 (redaktsiia vid 09.08.2013 r.) [Position (Standard) (P (S)) 16 "costs", approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999 № 318, registered in the Ministry of Justice of Ukraine on January 19, 2000 for № 27/4248 (edition of 08.09.2013)]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].
 - 18 Pushkar, M.S., & Shchyrbaba, M.T. (2009). *Teoriya i praktyka formuvannya oblikovoyi polityky [The theory and practice of formation of accounting policy]*. Ternopil: Kart-blansh [in Ukrainian].
 - 19 Rymar, H.A. (2012). Normatyvno-pravove zabezpechennya bukhhalters'koho obliku vytrat u budivnytstvi [Regulatory support accounting costs in construction]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu - The problems of theory and methodology of accounting, of control and analysis, Vol. 2 (23)*, (pp. 304-311). Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
 - 20 Syekirina, N.V. (2011). Zahal'ni pidkhody do formuvannya i klasyfikatsiyi normatyvnoho zabezpechennya obliku i kontrolyu vytrat na vyrobnytstvo hotovoyi produktsiyi [General approaches to the formation and classification of regulatory providing from accounting and control of production costs of finished products]. *Zbirnyk naukovykh prats' Khmel'nyts'koho kooperatyvnoho torhovel'no-ekonomichnoho instytutu - Collected Works of Khmelnytsk Cooperative Trade and Economic Institute*. Khmelnytsky: KhKTEI [in Ukrainian].
 - 21 Suk, L.K., & Suk, L.P. (2009). Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku [Organization of accounting]. Kyiv: Karavela [in Ukrainian].

Alla Lysenko, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)
Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

The System of Normative and Legal Regulation of Accounting and Audit of General Manufacturing Costs of the Enterprise

The purpose of research is to develop a system of legal regulation of accounting and the audit overhead on general manufacturing costs of the enterprise.

The author developed a system of legal regulation of accounting and the audit overhead on general manufacturing costs of the enterprise, which consists of five levels: international rules of law; outgoing of national rules of law; the provisions (standards) of accounting and other regulatory acts by the central authorities of special competence; methodological recommendations of accounting, which are developed and approved in view of features of overhead on general manufacturing costs accounting features and needs of certain activities; working documents on the organization and accounting and use the accounting policies, including the accounting of overhead on general manufacturing costs that approved of owner of the enterprise.

On the basis of the systematization and analysis of the main components of the normative and legal regulation of accounting and the audit overhead on general manufacturing costs it was found that the all of the regulations are designed to help organize and run accounting and auditing to expenses of the enterprise in Ukraine

the overhead on general manufacturing costs, normative and legal regulation of accounting and the audit, the system, the enterprise, the national standards of accounting

Одержано 25.05.15