

Облік невиробничих витрат: вітчизняний та міжнародний підходи

& Питання, які розглядаються:

- Розглянуто застосування у практичній діяльності підприємств національних стандартів бухгалтерського обліку, які розроблені на основі МСФЗ.
- Виявлена невідповідність національних стандартів бухгалтерського обліку практиці обліку невиробничих витрат.

Ключові слова: бухгалтерський облік, МСФЗ, національні стандарти бухгалтерського обліку, витрати, невиробничі витрати.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Рассмотрено применение в практической деятельности предприятий национальных стандартов бухгалтерского учета, которые разработаны на основе МСФО.
- Выявлено несоответствие национальных стандартов бухгалтерского учета практике учета непроизводственных расходов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, МСФО, национальные стандарты бухгалтерского учета, расходы, непроизводственные расходы.

& Issues that are examined:

- The application of national accounting standards, which are based on IFRS, in practice of enterprises, was considered.
- The discrepancies of national accounting standards for practice of accounting of non-production costs were determined.

Keywords: accounting, IFRS, national accounting standards, costs, non-productive expenditures.

Постановка проблеми. Період реформування економіки та національної системи України характеризується прийняттям національних стандартів, базою яких стали Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є головним джерелом достовірності, зрозумілості та прозорості інформації, за допомогою якої розкривається уся діяльність суб'єктів господарювання, оцінка активів і зобов'язань підприємства, його доходів та витрат з ціллю порівняння результатів діяльності та ухвалення управлінських рішень.

Проте існують невідповідності у міжнародних та вітчизняних облікових стандартах щодо обліку невиробничих витрат, що на нашу думку є актуальним та потребує подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розробку теоретичних засад щодо реформування бухгалтерського обліку, його удосконалення та включення невиробничих витрат до діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зробили Н.В. Бублик, С.Ф. Голов, С. Зубілевич, В. Костюченко, В. Пархоменко. Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України перекладено українською мовою Міжнародні

стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та розроблено методику трансформації фінансової звітності відносно МСБО.

Метою написання статті є дослідження проблем обліку невиробничих витрат згідно П(С)БО 16 "Витрати" і Податкового кодексу України та їх відповідності міжнародним обліковим стандартам.

Виклад основного матеріалу. Система обліку, що існувала у перші роки незалежності, була спрямована на задоволення потреб командної економіки, тобто єдиного користувача, яким виступала держава. Сьогодні ситуація змінилась. Формування в Україні національної облікової системи та використання її на підприємствах різних форм власності залежить від різних факторів, що впливають на економічну ситуацію, зокрема: законодавчої бази, системи оподаткування, фіксованих джерел фінансування та міжнародних зв'язків тощо.

Наближення української системи обліку до МСФЗ розпочалося в 1998 році з прийняттям урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО. Реалізацією даної програми стало затвердження Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", Національних Положень (стандартів)

бухгалтерського обліку та звітності, Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування, які є необхідними для виробничо-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ). Було також змінено і склад не виробничих витрат, а відтак змінилось їх місце в системі калькуляції собівартості продукції.

У травні 2011 року Верховна Рада прийняла зміни до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до яких публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звітність за МСФЗ починаючи з 1 січня 2012 року.

Слід відмітити, що ініціаторами обговорення ідеї щодо впровадження на території України Міжнародних стандартів виступали не лише керівники компаній та менеджери, а й чиновники, котрі зміст стандартів уявляють не чітко. Однак, існують і певні недоліки та недопрацювання щодо реалізації даної державної програми. Оскільки не відомо чи правильно і точно фінансові показники відображаються у вітчизняній бухгалтерії та, чи дійсно фінансовий стан підприємств з переходом на нові стандарти одразу зміниться на краще. Крім того, власну думку щодо відповідності системи бухгалтерського обліку міжнародним критеріям нав'язують іноземні партнери, які притримуються наступних принципів: застосовуються стандарти, тоді система обліку відповідає міжнародним вимогам, в разі їх відсутності – система обліку вважається непридатною.

Розробкою стандартів в кожній країні займаються спеціальні організації та не зважаючи на те, що вони мають різні назви, їх призначення однакове. В Україні це завдання покладено на Міністерство фінансів. Прийняті П(С)БО охоплюють майже всі діючі МСФЗ (крім стандартів, які стосуються звітності бюджетних та банківських установ). Деякі національні стандарти об'єднують положення декількох МСФЗ, а в деяких випадках розробляються стандарти, зміст яких не має аналогу в міжнародних стандартах. Однак всі національні стандарти базуються на МСФЗ та не суперечать їм.

Проте, окремий міжнародний стандарт, в якому б висвітлювалась методологія обліку витрат та порядок розкриття їх у фінансовій звітності, відсутній. П(С)БО 16 "Витрати", як і багато інших стандартів, було розроблено відповідно до стандартів міжнародного призначення. Питання, які пов'язані і стосуються визнання, складу та оцінки витрат, розкрито у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів, у МСБО 1 "Подання фінансових звітів", у МСБО 2 "Запаси" та в МСБО 16 "Основні засоби". Здійснивши порівняння такого поняття, як "витрати" у стандартах національного та міжнародного призначення, доцільно зазначити, що наведені визначення майже схожі. Тобто, у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів згідно п. 70, витратами визнаються зменшення економічних вигод за весь обліковий період, які перебувають у вигляді амортизації активів

чи їх вибутті, або взагалі у вигляді виниклих зобов'язань, результатом чого виступає зменшення власного капіталу, окрім випадків пов'язаних із зменшенням виплат учасникам.

Однак, не зважаючи на розробку національних стандартів відповідно до стандартів міжнародного призначення, деякі вчені все ж таки здійснюють критичний аналіз П(С)БО 16 "Витрати". І. Білоусова та М. Чумаченко у своїй праці запропонували взагалі відмінити даний стандарт у зв'язку із відсутністю його назви у переліку Міжнародних стандартів, а також автори схиляються до думки, що трактування, які викладені у стандарті не дозволяють підвищувати рівень економічної роботи на підприємствах [9].

С.Ф. Голова вказує на те, що витрати виступають багатоаспектною категорією, а це в свою чергу показує існування відмінностей даного визначення щодо цілей бухгалтерського обліку та його зв'язку із економічною теорією. Тобто, автор зазначає, що різні витрати необхідні для різних цілей [6].

Згідно п. 18 П(С)БО 16 "Витрати" до складу адміністративних витрат відносяться податки, збори та обов'язкові платежі, які передбачені законодавством (окрім тих виплат та стягнень, які входять до складу виробничої собівартості продукції). Проте, як зазначає І.М. Негрич у своїй праці та з чим не можливо не погодитись, то це позбавлене будь-якої логіки віднесення податків до складу адміністративних витрат. Тобто, віднесення їх до витрат взагалі недоцільне. Оскільки, адміністративні витрати пов'язані в цілому із управлінням підприємства та його обслуговуванням. Названий автор пропонує виділяти податкові платежі зі складу доходів, як окремий елемент.

Однак, не зважаючи на розбіжності у думках та критичний аналіз даного стандарту, П(С)БО 16 "Витрати" залишається головним і необхідним нормативним документом для підприємств та організацій щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності. Причому фінансова звітність, в основі якої покладено принцип, щодо повного висвітлення інформації (П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності") містить усі можливі дані відносно проведених операцій та подій, які можуть чинити вплив на рішення, що виникли або були прийняті на їх підставі.

Не менш важливим для системи бухгалтерського обліку та ведення обліку не виробничих витрат є прийняття Податкового кодексу України, яким також регламентується їх склад та момент визнання.

Проте, згідно Податкового кодексу не виробничі витрати визначаються в складі інших витрат, у той час як у П(С)БО 16 "Витрати" входять до складу витрат операційної діяльності (рис. 1).

Склад номенклатурних статей рахунків 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут" в обох документах практично збігається, а склад рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" значно різниця [3, 4]. Так, "Суми визначених штрафів, пені, неустойки" у межах бухгалтерського обліку визнаються витратами, проте при обчисленні суми об'єкта оподаткування, вони не враховуються.

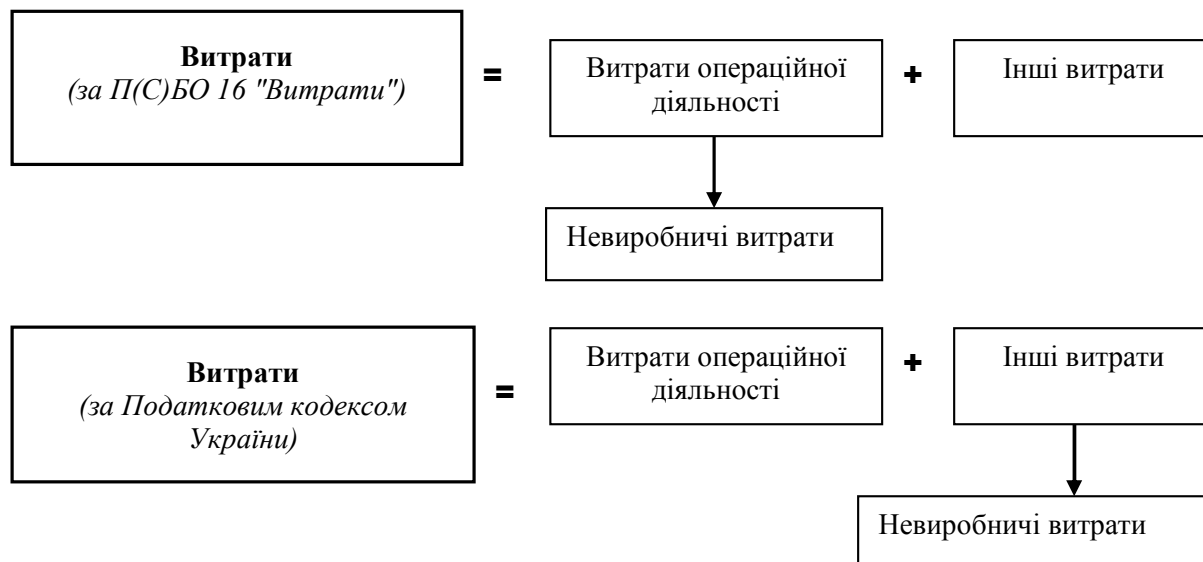


Рис. 1. Невиробничі витрати в П(С)БО 16 "Витрати" та Податковому кодексі України

Прийняття Податкового кодексу України для підприємств має велике практичне значення, оскільки за мету ставиться проведення правильних дій в умовах перехідного періоду, які є необхідними для ведення податкового обліку та відповідне формування показників податкової та фінансової звітності в яких відводиться певне місце невірничим витратам.

Згідно із п. 20 П(С)БО 16 "Витрати" до складу інших операційних витрат відносяться витрати, пов'язані із дослідженнями та розробками відповідно до п. 9 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Тобто, це витрати, що направлені на підготовку, а також перепідготовку кадрів; на проведення рекламних заходів та просування продукції по ринках збуту; на створення та реорганізацію підприємств; на покращення ділової репутації підприємства; на створення торгових марок [1].

У МСБО 38 "Нематеріальні активи" згідно п. 29 до витрат, що не являються складовою частиною собівартості нематеріального активу, відносяться не лише операційні витрати, які були наведені у П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", а й адміністративні та інші накладні витрати.

Запаси займають одну із значних часток в активі балансу підприємств, як на території України, так і поза її межами. Адже саме від правильної їх оцінки та відображення в обліку залежать показники, на основі яких приймаються певні управлінські рішення.

Згідно П(С)БО 9 "Запаси" запаси можуть як визнаватись активами, так і не визнаватись ними. Саме до складу останніх і відносяться невірничі витрати. Тобто, це запаси, які мають наступні характеристики: 1) виникають під час звичайної діяльності; 2) зв'язок їх із основною діяльністю підприємства відсутній; 3) включаються до складу витрат іншої операційної діяльності [2].

Згідно МСБО 2 "Запаси" до складу витрат іншої операційної діяльності відносяться запаси, у яких відбувається часткове списання суми балансової

вартості до чистої вартості їхньої реалізації, а також усі втрати запасів. Причому, зазначене списання, згідно міжнародної практики, відбувається двома наступними методами: шляхом прямого списання та створенням резерву щодо знецінення запасів [7, с. 265].

Відповідно до міжнародного та вітчизняного законодавства в фінансовій звітності втрати від знецінення запасів та нестачі і втрати від псування цінностей відображаються за чистою вартістю реалізації, тобто вона визначається на індивідуальній основі, зокрема, за кожною одиницею запасів, за вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Згідно з П(С)БО 2 сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) матеріальних цінностей (запасів) відносять на витрати звітного періоду, тобто на інші операційні витрати, а саме на статтю "Втрати від знецінення запасів".

Висновки. Таким чином, порівняння П(С)БО 16 "Витрати", Податкового кодексу України та міжнародних стандартів дає можливість зробити наступні загальні висновки: невірничі витрати є складовими різних витрат діяльності для податкового та бухгалтерського обліку, що свідчить про відмінність інформаційних баз; окремого МСФЗ "Витрати" не існує, основні положення, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів; певні положення П(С)БО 16 "Витрати" прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 "Витрати" містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках; разом з тим, деякі положення, які розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України.

4 Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерством фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерством фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page2>

5. Голов С.С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / С.С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 11. - С. 7-13.

6. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 1. - С. 16-25.

7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

8. Пархоменко В.О. Принципи і підходи регулювання і регламентації бухгалтерського обліку / В.О. Пархоменко / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 11. - С. 12-19.

9. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 "Витрати" / М. Чумаченко, І Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 3. - С. 13-16.

УДК 006.013:[657:332.33:631.11]

С.М. ОСТАПЧУК, аспірант,

ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН

Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення

& Питання, які розглядаються:

- Визначено шляхи формування методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення відповідно до національних інтересів.
- Розглянуто досвід стандартизації бухгалтерського обліку земель в Індонезії.
- Обґрунтовано розвиток трьох рівнів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення в Україні.

Ключові слова: стандартизація, нормативно-правове забезпечення, Міжнародні стандарти фінансової звітності, галузеві стандарти, бухгалтерський облік земель, землі сільськогосподарського призначення.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Определены пути формирования методологии бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения в соответствии с национальными интересами.
- Рассмотрен опыт стандартизации бухгалтерского учета земель в Индонезии.
- Обосновано развитие трех уровней нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения в Украине.

Ключевые слова: стандартизация, нормативно-правовое обеспечение, Международные стандарты финансовой отчетности, отраслевые стандарты, бухгалтерский учет земель, земли сельскохозяйственного назначения.

& Issues that are examined:

- The ways of forming the accounting methodology of agricultural land in accordance with national interests were determined.
- The experience of standardization of accounting of land in Indonesia was examined.
- The development of the three levels of regulatory and legal framework of accounting of agricultural land in Ukraine was substantiated.

Keywords: standardization, regulatory and legal framework, International Financial Reporting Standards, industry standards, accounting of land, agricultural land.

Постановка проблеми. Сьогодні масштаб застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) перевищує всі найбільш

оптимістичні очікування минулого десятиріччя. Понад 100 країн дозволяють або ж вимагають