

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Розглянуто особливості формування облікової політики підприємства в частині обліку витрат на виробництво та обґрунтовано положення облікової політики підприємства в частині виробничих витрат з метою ефективного управління господарською діяльністю

Ключові слова: облікова політика, витрати, елементи облікової політики, витрати виробництва

Постановка проблеми. Сьогодні в Україні є можливість використання декількох підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку, що з однієї сторони надає певну свободу підприємствам, з іншої – викликає необхідність розробки кожним підприємством своєї власної облікової політики. Можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу та порядку ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку тощо – все це в цілому складає певну ступінь свободи, що має підприємство при формуванні облікової політики. Нормативне визначення терміну “облікова політика” наведено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2], де зазначено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Отже, бухгалтерський облік на підприємстві починається з розробки облікової політики. Ретельно продумана вона визначає ефективність бухгалтерського обліку на підприємстві. Також, облікова політика як сукупність принципів, процедур і методів бухгалтерського обліку, повинна забезпечити максимальний ефект ведення обліку.

На сьогоднішній день вже існують більш-менш стійкі погляди авторів на об'єкти, які слід розглядати в обліковій політиці підприємства. Серед таких об'єктів найчастіше виділяють: основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, виробничі запаси, фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість і, безумовно, витрати підприємства. Узагальнюючи погляди різних вчених на елементах облікової політики щодо обліку витрат підприємства, потрібно звернути увагу на те, що, як правило, такими елементами вважаються: вибір об'єкту калькулювання, розподіл виробництв на основне, допоміжне та обслуговуюче, спосіб розподілу накладних витрат, оцінка незавершеного виробництва та готової продукції, спосіб групування і списання витрат на виробництво, вибір калькуляційного періоду та періоду визначення фінансового результату, а також, безпосередньо, варіант обліку витрат. Все це, безумовно, здебільшого стосується обліку витрат виробничих підприємств [3, с. 2].

Облік витрат, зокрема й витрат на виробництво, відіграє велику роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Оскільки, розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування та реалізації облікової політики підприємств та організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства та наявні проблемні питання щодо її реалізації в Україні висвітлені в наукових розробках вітчизняних вчених: М.Т. Білухи,

І.А. Белобжецького, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, П.Т. Саблука, В. Сопка, Л.К. Сук, С.А. Николаєва, В.Ф. Палія, В. Швеця та інших.

Мета дослідження. Розглянути особливості формування облікової політики підприємства в частині обліку витрат на виробництво та обґрунтувати її оптимальний варіант з метою ефективного управління господарською діяльністю.

Викладення основного матеріалу. На сучасному етапі досить актуальною є проблема розуміння ролі формування та реалізації облікової політики підприємства його власниками, керівниками, спеціалістами середньої ланки управління. Більшість з них сприймають облікову політику як такий документ, що обов'язково повинен бути на підприємстві, але особливого значення як інструменту забезпечення облікового процесу не надають. Даний документ формується поверхово, невраховуючи особливостей певного підприємства, тобто немає ні чіткого процесу, ні алгоритму його формування.

До основних недоліків формування облікової політики підприємств на сучасному етапі Левченко О.П. [4] виділяє наступні:

– окремі підприємства наказ про облікову політику складають формально, елементи наказу не обґрунтовані й дублюють окремі пункти нормативних документів;

– більшість підприємств визначили свою облікову політику ще на початку реформування бухгалтерського обліку, тобто одночасно з набранням чинності Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Після цього, в переважній більшості, до наказів не вносились ніякі зміни, незважаючи на затвердження нових П(С)БО та внесення змін і доповнень до діючих;

– зміст більшості наказів про облікову політику не структурований;

– деякі питання формування облікової політики окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені;

– не розробляється облікова політика щодо організаційно-технічних аспектів обліку, а саме: не наводиться в додатках робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів, що застосовуються на підприємстві тощо;

– не розробляється облікова політика щодо управлінського обліку.

Зупиняючись на елементах облікової політики щодо обліку витрат та узагальнюючи погляди різних вчених на цю проблему, необхідно відмітити, що кожен автор з цього приводу має власну думку. Серед елементів, які найчастіше розглядаються дослідниками, можна назвати спосіб розподілу накладних витрат. Виходячи з того, що вибір бази розподілу накладних витрат залежить від виду виробництва, їх галузевого характеру, матеріаломісткості та трудомісткості виробництва тощо, необхідно кожному підприємству, проаналізувавши всі можливі варіанти, вибрати найоптимальніший для себе спосіб і обов'язково зазначити його в Наказі про облікову політику.

На другому місці за повторюваністю при розгляді елементів облікової політики знаходиться метод обліку витрат на виробництво. Особливості технологічних процесів не дають змоги завершити виробництво всієї продукції, виготовлення якої було розпочато в звітному та навіть у попередніх періодах. Якщо підприємства не проводять розмежування витрат звітного періоду між завершеним і незавершеним виробництвом продукції (робіт, послуг), не калькулюють величину залишків

незавершеного виробництва, це призводить до завищення показників собівартості реалізованої продукції і, як наслідок, до недостовірності формування фінансового результату підприємства і об'єктів оподаткування. Саме тому, ще однією важливою проблемою, яка потребує вирішення та відображення в Наказі про облікову політику підприємства є оцінка незавершеного виробництва та готової продукції. До вищезгаданих елементів облікової політики А.А. Єфремова [1, с. 67] включає спосіб калькулювання

одиниці продукції, розподіл виробництва на основне, допоміжне та обслуговуюче та спосіб зведеного обліку витрат на виробництво.

Загалом, складовими облікової політики підприємства є організаційні, методичні та технічні аспекти (складові). Кожна складова облікової політики підприємства об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи. Розглянемо кожен аспект облікової політики щодо витрат окремо (табл. 1) [5, с. 158].

Таблиця 1. Складові аспекти облікової політики щодо витрат

№ з/п	Складові аспекти облікової політики	Необхідні елементи
1	Організаційний	Відображає порядок організації роботи облікового апарату, у якому необхідно відобразити: – перелік осіб, відповідальних за ведення обліку витрат на виробництво та їх посадові інструкції; – перелік центрів витрат та сфер відповідальності; – комерційну таємницю та порядок її захисту; – систему внутрішнього контролю тощо
2	Методичний	Основними складовими щодо витрат на виробництво є наступні (враховуючи вимоги ПСБО 16 "Витрати"): – перелік і склад статей калькуляції; – метод калькулювання собівартості продукції; – перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; – методи оцінки запасів при вибутті (можуть суттєво вплинути на величину витрат); – бази розподілу непрямих витрат основного виробництва; – тощо
3	Технічний	Повинен передбачати такі складові: – робочий план рахунків в розрізі центрів витрат та центрів відповідальності; – форми первинних документів за розрахунками витрат на виробництво продукції; – облікові реєстри; – графіки документообігу за об'єктами витрат; – склад, порядок, строки подання внутрішньої звітності; – порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва; – відповідальність за підписання первинних документів, звітності; – тощо

Доцільним також є виділення в організаційній структурі бухгалтерії посади бухгалтера з обліку виробництва та покладання обов'язків ведення обліку щодо витрат на виробництво на нього. При розробці посадової інструкції необхідно чітко виокремити його права, обов'язки та відповідальність стосовно витрат на виробництво.

Методичний блок визначає вибір із запропонованих національними положеннями стандартами прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських

операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Цей вибір дозволяє знайти найбільш прийнятний варіант для певної конкретної організації, враховуючи особливості організації господарського процесу, конкретні можливості фірми щодо забезпеченості матеріально-технічними та трудовими ресурсами.

В наказі про облікову політику щодо обліку витрат також повинні бути відображені наступні моменти, представлені в таблиці 2 [6, с. 50-52].

Таблиця 2. Положення наказу про облікову політику щодо витрат підприємства

№ з/п	Положення (пункти) наказу про облікову політику	Можливі варіанти
1	2	3
1	Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності	Наводиться розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності, необхідне для потреб аналітичного обліку
2	Умови (критерії) визнання витрат	1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). 2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. 3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. 4. Можлива достовірна оцінка суми витрат
3	Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності	1. З використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами" для суб'єктів малого підприємства, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. 2. З використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності". 3. З використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності"
4	Об'єкти обліку витрат	Перелік об'єктів обліку витрат – продукції, робіт, послуг або видів діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
5	Статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні	Виробнича собівартість продукції складається з таких статей (склад виробничої собівартості обумовлюється для кожного об'єкта обліку витрат): – сировина й матеріали; – поворотні відходи (вираховуються); – комплектуючі вироби, напівфабрикати; – основна й додаткова заробітні плати робітників виробництва; – відрахування ЄСВ; – невідшкодовані втрати від браку; – змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати
6	Система обліку витрат на виробництво, метод калькулювання	Облік витрат на виробництво можна вести: за нормативним методом, попроцесним методом, передільним методом, позамовним методом. Зведений облік витрат можна вести: за напівфабрикатним варіантом, за безнапівфабрикатним варіантом

Продовження табл. 2

1	2	3
7	Перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Перелік змінних загальновиробничих витрат: – витрати, пов'язані з енергопостачанням технологічного процесу; – амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; – витрати на водопостачання технологічного процесу. Перелік постійних загальновиробничих витрат: – заробітна плата та інші виплати апарату управління цехами; – відрахування на ЄСВ; – витрати на опалення, водопостачання та інші послуги третіх осіб з утримання виробничих приміщень; – операційна оренда основних засобів загальновиробничого призначення; – амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; – витрати на ремонт цехового обладнання
8	Нормальна виробнича потужність	Вказується нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва
9	Порядок та база розподілу загальновиробничих витрат	Вказуються можливі порядок та база розподілу загальновиробничих витрат

Примітка: в наказі про облікову політику (додатках) аналогічно надаються перелік адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат, витрат від участі в капіталі, надзвичайних витрат.

В зв'язку з прийняттям Податкового кодексу та змінами вимог Міністерства фінансів України, внесених наказом № 1085 від 24.09.2010 р., кожному господарюючому суб'єкту варто переглянути прийняту ним облікову політику.

Якщо раніше наказ про облікову політику регулював виключно правила бухгалтерського обліку, то з прийняттям нового Податкового кодексу, він вплине і на податковий облік. Так, стосовно обліку витрат, як зазначає Податковий кодекс України, в обліковій політиці підприємства необхідно окреслити питання щодо переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [9, с. 190]. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" [8] підприємства мають їх встановлювати самостійно. До виробничої собівартості належать:

- 1) прями витрати;
- 2) прями витрати на оплату праці;
- 3) інші прями витрати;

4) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України [7] облік на підприємстві повинен забезпечити визначення виробничої собівартості для цілей оподаткування, тому до виробничої собівартості загальновиробничі витрати (ні постійні, ні змінні) не відносять і не розподіляються. Відповідно до пп. 138.10.1, ці витрати відносяться до складу інших витрат і саме того періоду у якому їх здійснили, за умови належного документального підтвердження. Тоді як, відповідно з п. 16 П(С)БО 16 змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні – на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у періоді їх виникнення.

Що стосується норм витрат із браку, то відповідно до п. 138.7 Податкового кодексу України [7] підприємствам надається право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку за умови обґрунтування його розміру (для врахування при визначенні об'єкта оподаткування). Інформацію стосовно таких норм варто викласти в окремому наказі по підприємству. Але, такі самостійно встановлені платниками податку норми діють лише до встановлення відповідних норм Кабінетом Міністрів України. Зазвичай, дані норми складаються формально та є застарілими, більшість підприємств, не вносить до наказу про облікову ніякі зміни, незважаючи на затвердження нових норм чи внесення змін і доповнень до діючих, таким чином, норми витрат із браку не відповідають потребам конкретного підприємства та є загальноприйнятими.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Сьогодні необхідно усвідомити роль облікової політики в процесі управління підприємством, тому що саме вона може впливати на процеси виробництва та ведення підприємницької діяльності. Адже облікова політика, за своїм змістом, значно ширше поняття ніж облік, її можна назвати системою управління обліком, вона базується на основах управлінського обліку, має управлінську направленість і є

одним із напрямків розвитку обліку як науки. Разом з тим, фахівцям з бухгалтерського обліку необхідно надавати інформацію як внутрішнім так і зовнішнім користувачам у певному форматі. Тому формат підготовки та подання інформації повинен бути закріплений у розпорядчому документі про формування облікової політики.

Отже, облікова політика в частині витрат на виробництво готової продукції має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, тому що доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку виробничих витрат потрібна для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства, виконання певних завдань структурними підрозділами, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва.

Список використаних літературних джерел:

1. Єфремова А.А. Облікова політика підприємства: зміст та формування. / А. А. Єфремова – М.: Книжний мир, 2000 – 478 с. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1350623992927488> 3. Кудінов Е.О. Витрати: особливості тлумачення та впливу на формування облікової політики торговельних підприємств/ Е.О. Кудінов Донецький національний університет економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського [Електронний ресурс]. 4. Левченко О.П. Сучасний стан формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах/ Таврійський державний агротехнологічний університет [Електронний ресурс]. 5. Нестеренко О.Б. Складові аспекти облікової політики щодо витрат на виробництво готової продукції/ Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функції у соціокультурно просторі сучасного бізнесу: матеріли Міжнародної студентської наукової інтернет-конференції, 26 листопада 2010 р., м. Донецьк / Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського; ред.кол.: Шубін О.О. – Донецьк 2010. – Том 1. – 243 с. – с. 157-160. 6. Олійник О.В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства/Збірник наукових праць. Технічний прогрес та ефективність виробництва. Національний технічний університет "Харківський політехнічний інститут". Випуск 24. Ч. 1. – Харків: ХПІ, 2001. – 280 с. – с. 48-52. 7. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 8. П(С)БО 16 "Витрати" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 9. Радченко К.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства / К.М. Радченко// Вісник ЖДТУ. – 2011. - Випуск 2 (56).

ГАЦЕНКО-КОЛУМБЕТ О.П. – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

КУРГІНЯН Ані Зоріківна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 28.10.12 р.