



*Горбачьов Володимир Олександрович,
ст. викладач кафедри обліку і аудиту*

657.479

ПИТАННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

У господарській та обліковій практиці спостерігаються суттєві проблеми під час формування облікової політики підприємств, що значною мірою зумовлено відсутністю навичок використання теоретичних розробок відносно формування облікової політики підприємства та відсутністю чіткого розуміння важливості створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому вирішення проблеми формування облікової політики є важливим науковим і практичним завданням.

Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства та проблемні питання щодо її реалізації на підприємствах України висвітлені в наукових розробках таких вітчизняних учених як Ф. Бутинець, С. Голов, М. Кужельний, Л. Ловінська, Н. Малюга, О. Пальчук, В. Савченко, В. Сопко та інших.

Але необхідно відзначити, що в більшості проведених досліджень основна увага приділяється питанням організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві та визначенню міста наказу про облікову політику в системі бухгалтерського обліку підприємства. Відповідно, значна увага окремим питанням, що формують облікову політику підприємства не приділяється.

Мета статті - визначити перелік питань організації та методики обліку виробничих витрат, які необхідно розкривати в обліковій політиці підприємства.

Розглянути вітчизняну практику формування облікової політики підприємства в частині організації обліку виробничих витрат та визначити основні питання організації та методики обліку виробничих витрат розкриття яких в обліковій політиці є необхідним для забезпечення якісного управління виробничими витратами на промисловому підприємстві.

Обов'язок самостійного формування підприємством облікової політики для цілей складання фінансової звітності закріплено законодавчо в п. 5 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [1]. При цьому згідно зі ст. 1 згаданого Закону та п. 3 П(С)БО 1 облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2]. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають облікову політику як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.

Також необхідно відмітити, що в МСБО 8 ідеться про облікову політику у множині [3]. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, установа щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства.

Грунтуючись на даних аналізу проведених наукових досліджень можна зазначити, що облікова політика передбачає:

- упорядкування облікових процедур на підприємстві;
- методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- надання бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- забезпечення ефективності обліку та ін.

Відповідно до призначення, основною метою облікової політики на підприємстві є формування:

- повної об'єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває його діяльність для зацікавлених осіб;
- правил використання прийомів первинного обліку;

положень з обліку майна, зобов'язань, основних засобів, фінансових інвестицій, запасів; обліку витрат та обчислення собівартості продукції і обсягів незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і джерел забезпечення наступних витрат; доходів від продажу продукції, робіт, послуг та ін.

Об'єктами облікової політики є засоби виробництва, джерела їх формування, господарські події та фінансові результати, тобто будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Виходячи з цього, витрати є самостійним об'єктом облікової політики, який потребує визначення відповідних елементів.

Формування облікової політики підприємства за конкретним напрямом (питанням) полягає у виборі одного варіанта з декількох — альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. При цьому, оскільки облікова політика підприємства визначається на підставі принципів, методів і процедур, регламентованих не тільки П(С)БО, то при обранні того чи іншого варіанта можуть використовуватися також інші нормативно-правові документи, що регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Слід зауважити: переважна більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, безальтернативно (однозначно) прописані в нормативних документах з бухгалтерського обліку, тому перелічувати їх в обліковій політиці немає потреби. Адже такі норми підлягають безумовному виконанню, тобто є імперативними для застосування підприємством.

Висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих статей фінансової звітності із зазначенням одного або декількох допустимих варіантів потрібно тільки тоді, коли нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку надають можливість вибору (містять більше ніж один варіант). Причому з усіх допустимих варіантів слід вибрати той, який якнайповніше відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства. Вибір відповідного варіанта має бути закріплено в розпорядчому документі, що встановлює облікову політику підприємства.

При цьому розглядаючи у процесі вироблення власної облікової політики всі теоретично можливі варіанти, до наказу (розпорядження) про облікову політику необхідно заносити ті з них, якими підприємство керуватиметься у своїй повсякденній діяльності або має намір скористатися в найближчому майбутньому. Наприклад, якщо підприємство не здійснює і не планує здійснювати будівельну діяльність, то йому немає потреби встановлювати його обліковою політикою методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Передбачати наперед всі події та операції, а тим більше перелічувати в наказі (розпорядженні) про облікову політику всі можливі варіанти принципів оцінки та методів обліку не слід, оскільки при виникненні в майбутньому на підприємстві фактів господарської діяльності, що не мали місця раніше, облікову політику може бути доповнено, а в окремих випадках змінено.

Офіційну позицію Міністерства фінансів України щодо вимог, які висуваються до облікової політики підприємства з установа методів оцінки, обліку та процедур, наведено в листі № 27793 [4]. Відповідно до положень цього листа розпорядчий документ, що регламентує вибір облікової політики підприємства, повинен визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано або загалом) та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат та платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегменту, принципів ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку та складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

порога суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
переоцінки необоротних активів;
періодичності відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Як визначає в своєму дослідженні В.М. Сваченко однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та вихід готової продукції.

Під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо об'єктів і методів обліку виробництва, взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації. Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

У процесі розроблення облікової політики в частині витрат одним із найважливіших питань є їх групування — поділ на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані. Проте сьогодні суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що призводить до неоднозначності зв'язків між виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції та зазначеними вище витратами. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість — це витрати які ідентифікуються з конкретним продуктом праці або сегментом діяльності. Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Так, для цілей формування внутрішньої звітності та ціноутворення є необхідність визначати середню собівартість, яка містить:

- змінні витрати на одиницю;
- змінні та постійні витрати на одиницю.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції за видами виробів, місцями виникнення витрат, об'єктами обліку та об'єктами калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість. Проте такий зв'язок по-різному впливає на процедуру обліку виробничих витрат.

Формуючи облікову політику підприємства мають враховувати зміни норм діючого законодавства що обумовлені прийняттям Податкового кодексу України.

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). Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [5] підприємства мають їх установлювати самостійно. До виробничої собівартості належать: прямі витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України 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 [6].

Відповідно до пп. 138.10.1 Податкового кодексу України, 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 кожний 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.

Здійснюючи формування облікової політики виробничих витрат на підприємстві, необхідно визначити прийоми та способи розрахунку собівартості за калькуляційними одиницями, що також має варіативний характер.

Способи та прийоми визначають характеристику технічних процедур. Вибір технічних прийомів залежить від галузевих і технологічних особливостей конкретного підприємства. В еко-

номічній літературі більшість способів калькулювання відносять до комплексних виробництв, де в результаті єдиного технологічного процесу отримують декілька видів основної продукції. Основні з них: метод виключення, розподілу та комбінований метод.

Відповідно до прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат об'єкти витрат та калькулювання можуть існувати паралельно в різних площинах, саме калькулювання може проводитися лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях.

Отже, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції повністю знаходиться у компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат. Калькулювання — це спосіб оцінки господарських засобів та результат такої оцінки, яке спричинюється метою, та від якої залежить вид калькуляції.

У межах облікової політики мають бути зафіксовані як об'єкти обліку витрат, так і методи. Під час визначення методів обліку витрат значущими є такі критерії:

спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування;

ведення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості.

Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства і зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу.

Отже, формування дієвої облікової політики виробничих витрат підприємства дозволяє отримувати достовірну, точну та повну інформацію про витрати та фінансові результати діяльності підприємств.

Для забезпечення ефективної системи управління виробничими витратами на підприємстві необхідно:

1) з урахуванням змін в діючому законодавстві, чітко визначити мету і завдання, суб'єкти та об'єкти, перелік елементів облікової політики щодо виробничих витрат підприємства;

2) для забезпечення дієвого виконання облікової політики структурними підрозділами підприємства оформити відповідні внутрішні розпорядчі документи;

3) залучати до процесу формування облікової політики підприємства кваліфікованих кадрів не тільки бухгалтерської, а й інших економічних та технічних служб підприємства.

Для забезпечення цього необхідно проводити подальші дослідження питань розкриття в обліковій політиці організації та методики обліку виробничих витрат на підприємстві.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1999 року, №87.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

4. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року, №318.

6. Податковий кодекс України.

Рецензент д.е.н., професор С.П. Наливайченко