

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Розглядається поняття облікової політики, наводиться визначення що надається національними та міжнародними нормативами. Також розглянуто необхідність відображення в обліковій політиці підприємства основних питань обліку витрат з урахуванням нових вимог та правил згідно прийнятого Податкового кодексу України

Постановка проблеми. Розглядаючи теорію і практику формування облікової політики в Україні можна прийти до висновку, що розрив між ними все ж таки доволі суттєвий. Хоч теоретичні дослідження цієї проблеми ведуться досить інтенсивно, на практиці обмежуються зовсім абстрактним наказом по підприємству, який є лише формальним переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших інструктивних матеріалів і не в змозі охопити всю багатогранність аспектів формування облікової політики.

Загалом, є фактом, що на даний час ні методологія, ні практика облікової політики в Україні не сформована так, аби її можна було розглядати в якості теорії відповідно сутнісного змісту як системи вірогідних наукових знань про певну сукупність об'єктів. Тому вирішення проблеми формування облікової політики є важливим науковим і практичним завданням.

Аналіз основних досліджень і публікацій.

Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства та проблемні питання щодо її реалізації в Україні висвітлені в наукових розробках вітчизняних учених Ф. Бутинця, Ю. Вегири, Н. Гури, З. Гуцайлук, С. Голова, В. Жука, М. Кужельного, Л. Ловінської, Н. Малюги, Л. Нападовської, М. Пушкаря, В. Сопка, В. Швеця та інших.

Мета дослідження. Визначення змісту категорії "облікова політика", її структури та регламентування для потреб обліку витрат.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Термін "облікова політика" увійшов до лексику українських бухгалтерів порівняно недавно – у кінці 80-х років минулого століття, і являв собою переклад англійського словосполучення *accounting policies*. В результаті реформування бухгалтерського обліку, одночасно із прийняттям у 1999 році Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] з'явилось визначення цього поняття – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності. Юридичне регулювання облікової політики та її зміст на національному рівні, окрім зазначеного вище Закону, визначено П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [2], П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [3], листом Міністерства фінансів України "Про облікову політику" [4]. Крім того, порядок погодження та основні питання розпорядчого документа про облікову політику державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Міністерства аграрної політики, регулюється наказом "Про погодження облікової політики підприємства" [5].

Дещо інакше трактує поняття облікової політики МСБО (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [6]. Так, його параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів. Як видно, в закінченні формулювання поняття "облікова політика" як за національним так і за міжнародним стандартом бухгалтерського обліку підкреслюється, що мова йде винятково про принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто, про бухгалтерський облік взагалі не згадується.

Проте, на відміну від визначення, яке наведено в МСБО (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової

звітності" не включає у це визначення домовленості та практику, які є зовнішніми чинниками, що визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності та їх зміст. Також, МСБО (IAS) 8 ідеться про облікову політику у множені, це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, установлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику.

При розгляді досліджень вітчизняних науковців щодо формування теорії та практики облікової політики в Україні видно, що розкриття сутності облікової політики у окремих авторів нажаль нечітке і обмежується або повторенням визначення наведеного в вище зазначених нормативних документах [7, с. 6], або ж звуженням її до способів і процедур.

Так, Л. Ловінська та І. Стефанюк в своїй роботі визначають, що облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів [8, с. 63]. Т. Кучеренко наводить таке визначення облікової політики: "облікова політика – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів" [9, с. 25].

Окремі автори вважають, що буквально визначення облікової політики виключає розгляд у його світлі такого поняття, як "організація обліку", і пропонують доповнити формулювання таким чином: облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством при організації обліку його діяльності та для складання звітності [10, с. 39]. Т. Барановська під обліковою політикою підприємства розуміє сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів, процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [11, с. 5]. В. Швець зазначає, що облікова політика визначає способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності.

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалій період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативного реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів у конкурентній боротьбі [12, с. 6]. Облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси

господарської діяльності підприємства [13, с. 6-10]. Тобто, облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, вибрана як відповідник умовам господарювання, а вибір методики обліку, за допомогою якої можна використовувати різні варіанти відображення актів господарського життя в обліку, залежно від поставленої мети [14, с. 28]. Безперечною є важливість облікової політики як організаційної функції, яка інтегрує систему обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем – і генерує обліково-економічну інформацію для різних цілей.

Таким чином, мають рацію ті вчені, які стверджують, що облікова політика стосується не тільки фінансової звітності, а і перш за все процесу ведення та організації бухгалтерського обліку, кінцевим продуктом якого є звітність.

На нашу думку, 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.

Як зазначено у листі Міністерства фінансів України "Про облікову політику" [4], облікова політика реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи визнання й оцінки до такого розпорядчого документа включати недоцільно як імперативні для застосування підприємством норми. Таким документом може бути наказ або розпорядження керівника підприємства, який складається з дотриманням вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Згідно з цим листом до розпорядчого документу про облікову політику підприємства рекомендовано включати такі елементи, що безпосередньо стосуються виробничих витрат і визначають методичні аспекти їх обліку: перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат, бази їх розподілу; методи амортизації необоротних активів; методи оцінки вибуття запасів; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Окрім цього, в складі облікової політики також потребують уточнення: об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання; методи обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції; розмір нормальної виробничої потужності; варіанти зведеного обліку витрат

на виробництво та калькулювання собівартості; порядок оцінки залишків незавершеного виробництва; визначення центрів витрат і відповідальності тощо.

Відповідно до вимог чинного законодавства при затвердженні облікової політики немає необхідності вказувати, на який звітний рік вона приймається, оскільки облікова політика повинна застосовуватись з року в рік, а отже, розробляється підприємством на тривалий період його діяльності.

Постійне застосування обраної облікової політики, іншими словами послідовність – один із базових принципів бухгалтерського обліку. Проте це не означає, що визначивши підходи до обліку активів чи зобов'язань, підприємство вже не вправі їх змінити. Як зазначають Ф. Бутинець та Н. Малюга, підприємство повинно мати поважні причини, щоб змінити той чи інший елемент облікової політики, а самі зміни в ній повинні бути обґрунтовані, оцінені у вартісному виразі й оформлені наказом керівника [15, с. 22-23]. МСФЗ [16] допускає зміну облікової політики щодо оцінки елементів фінансової звітності, але при цьому в періоді її зміни потрібно перерахувати таку оцінку активів і зобов'язань за попередні проміжні періоди звітного року з урахуванням нової облікової політики. Витрати, які за своїм характером не визнаються активами на кінець року, не визнаються такими і в проміжній звітності. Можливість зміни облікової політики передбачено в п. 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Трансформувати облікову політику дозволено коли: змінюються статутні вимоги підприємства, змінюються вимоги органу, який затверджує положення бухгалтерського обліку та коли зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

В зв'язку з прийняттям Податкового кодексу та змінами вимог Міністерства фінансів України, внесених наказом № 1085 від 24.09.10 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). Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" підприємства мають їх установлювати самостійно. До виробничої собівартості належать: прямі витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальноновиробничі та постійні розподілені загальноновиробничі витрати. Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України облік на підприємстві повинен забезпечити визначення виробничої собівартості для цілей оподаткування, тому до виробничої собівартості загальноновиробничі 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 загальноновиробничі 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 загальноновиробничі 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 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.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 1085 від 24.09.10 р. було внесено зміни до П(С)БО 31 "Фінансові витрати", тепер його правила не передбачають права вибору щодо обліку фінансових витрат. Тому з наказу про облікову політику слід виключити норми, які описували обраний порядок обліку фінансових витрат, оскільки він став одноваріантним.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, обґрунтована облікова політика підприємства дозволяє отримувати достовірну, точну та повну інформацію про витрати та фінансові результати діяльності підприємств. Тому, потрібно з урахуванням змін в податковому законодавстві, чітко визначити її мету і завдання, суб'єкти та об'єкти, перелік елементів облікової політики щодо витрат підприємства, оформити відповідними організаційно-розпорядчими документами.

Одним із способів подолання впливу негативних чинників та підвищення можливостей реалізації облікової політики є застосування системного підходу до її формування. Також, враховуючи важливість облікової політики як організаційної функції, яка інтегрує систему обліку з іншими складовими системи управління (плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем), і генерує обліково-економічну інформацію для різних цілей, необхідне залучення до процесу її організації кваліфікованих кадрів не тільки бухгалтерської, а й інших економічних та технічних служб підприємства.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-ХІУ, зі змінами та доповненнями. 2. П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами та доповненнями. 3. П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затв. наказом Міністерства фінансів

України від 28.05.99 р. № 137. 4. Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. 5. Наказ Міністерства аграрної політики України "Про погодження облікової політики підприємства" від 11.04.2007 р. № 254. 6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ.; За ред. С.Ф. Голова. – К., 2000. – 1272 с. 7. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 8. *Ловінська Л.Г. Стефанюк І.Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с. 9. *Кучеренко Т.* Регламентування облікової політики фінансової звітності / Тамара Кучеренко // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 5. – С. 24-34. 10. *Гуцайтюк Л.О.* Облікова політика бюджетних установ в умовах ринкового середовища // *Вісник СНУ ім. В. Даля.* – 2003. – № 1. – с. 39-41. 11. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К.: НАУ, 2005. – 23 с. 12. *Житний П.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства/ Павло Житний // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – № 3. – С. 3-10. 13. *Пушкар М.С.* Облікова політика і звітність. [Навч. Посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с. 14. *Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я.* Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник. – К.: "Видавничий дім "Професіонал", 2009. – 320 с. 15. *Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. пос. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця: 3-тє вид., переробл. і доповн. – Житомир, ПП "Рута", 2001. – 512 с. 16. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Пер. з англ.; За ред. С.Ф. Голова. – К., 2005. – Ч. 1. – 1340 с.

РАДЧЕНКО Катерина Михайлівна – аспірантка кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка