

**О.В. БОДНАР**

(Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України  
«Бережанський агротехнічний інститут», м. Бережани, Україна)

## Окремі аспекти формування облікової політики підприємства стосовно витрат на виробництво продукції

*Перехід вітчизняних підприємств на ведення обліку за міжнародними стандартами, який частково уже розпочався, обумовлює необхідність розроблення такими підприємствами відповідної облікової політики. Першочерговою складовою облікової політики, з якої слід розпочати оновлення, є облік витрат виробництва. Стаття присвячена розкриттю окремих аспектів облікової політики підприємства стосовно обліку процесу виробництва продукції. Проаналізовано законодавчі та наукові підходи до трактування сутності облікової політики підприємства, розуміння її ролі в організації бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції. Наведено типову структуру Наказу про облікову політику підприємства та розглянуто умови внесення змін в облікову політику підприємства відповідно до міжнародних стандартів. Визначено елементи облікової політики стосовно витрат на виробництво продукції. Як вважає автор, застосування даних елементів сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва та фінансовими результатами підприємства відповідно до напрямів їх використання.*

**Ключові слова:** облікова політика, міжнародні стандарти, виробництво продукції, виробничі витрати.

**О.В. БОДНАР**

(Обособленное подразделение Национального университета биоресурсов и природопользования  
Украины «Бережанский агротехнический институт», г. Бережаны, Украина)

## Отдельные аспекты формирования учетной политики предприятия относительно затрат на производство продукции

*Переход отечественных предприятий на ведение учета по международным стандартам, который частично уже начался, обуславливает необходимость разработки такими предприятиями соответствующей учетной политики. Первоочередной составляющей учетной политики, с которой следует начать обновление, является учет издержек производства. Статья посвящена раскрытию отдельных аспектов учетной политики предприятия относительно учета процесса производства продукции. Проанализированы законодательные и научные подходы к трактовке сущности учетной политики предприятия, а также к пониманию ее роли в организации бухгалтерского учета процесса производства продукции. Приведена типичная структура Приказа об учетной политике предприятия и рассмотрены условия внесения изменений в учетную политику предприятия в соответствии с международными стандартами. Определены элементы учетной политики относительно затрат на производство продукции. Как считает автор, применение данных элементов будет способствовать расширению учетно-аналитического обеспечения управления результатами производства и финансовыми результатами предприятия в соответствии с направлениями их использования.*

**Ключевые слова:** учетная политика, международные стандарты, производство продукции, производственные затраты.

## Some Aspects of Developing Company Accounting Policy in Relation to Production Costs

*Transition of domestic enterprises to keeping accounts in compliance with international standards which has already started provides for the requirement for such enterprises to work out an appropriate accounting policy. The accounting policy key element to start with for the purpose of the renovation is production costs accounting. The article highlights some particular aspects of accounting policy concerning product output accounting. Law and scientific approaches to the interpretation of business accounting policy concept as well as understanding of its role in product output accounting organization have been analyzed. Typical structure of the Order on company accounting policy has been provided and terms of making amendments into accounting policy in compliance with international standards have been considered. As the author emphasizes, application of such elements will enable extension of accounting and analytical control over production results and company financial results according to their usage trends.*

**Keywords:** *accounting policy, international standards, products output, production costs.*

**Постановка проблеми.** Розроблення облікової політики - необхідна складова організації бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Як правило, сформована підприємством облікова політика уточнює моменти визнання витрат і доходів, сприяє достовірному визначенню фінансового результату та повному розкриттю інформації про ці об'єкти у фінансовій звітності.

Спрямованість облікової політики підприємства зумовлюється його стратегічними цілями в основних сферах діяльності. Передумовою розроблення ефективної облікової політики є обґрунтованість вибору методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі, які б сприяли посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дали змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі.

Перехід вітчизняних підприємств на ведення обліку за міжнародними стандартами, який частково уже розпочався, обумовлює необхідність розроблення такими підприємствами відповідної облікової політики. Адже національні та міжнародні стандарти не є зовсім ідентичними. Першочерговою складовою облікової політики, з якої слід розпочати оновлення, на наш погляд є облік витрат виробництва.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання облікової політики неодноразово розглядалося в працях Т.В. Барановської, Н.Є. Білинської, Ю.А. Вериги [2], С.І. Дробязка [3], В.М. Жука [4], Г.Г. Кірейцева [6], М.В. Кужельного, Г.І. Кузьменка, Т.В. Курасса [7], М.І. Кутера, Л.Г. Ловінського, О.Е. Лубенченка, О.М. Лудченка, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря [11], В.Г. Швеця та інших.

Незважаючи на значну кількість публікацій, дослідження особливостей формування облікової політики підприємств стосовно як класичних (основні засоби, запаси, розрахунки та ін.), так і нових (біологічні активи, інновації та ні.) об'єктів бухгалтерського обліку не втрачають своєї

актуальності. Адже як зазначає В.М. Жук, для практикуючих працівників бухгалтерської сфери теоретичні знання, вміння користуватися методологічними прийомами важливі для формуванні облікової політики з метою досягнення більшої ефективності в роботі підприємств [4, с. 190].

**Мета статті** – систематизувати та розкрити окремі аспекти облікової політики підприємства, що стосуються організації бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції.

**Вклад основного матеріалу.** Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [10], тобто це система, яка передбачає самостійний вибір підприємством певних методичних підходів, форми й техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів та особливостей діяльності підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності надають дещо інше значення терміну «облікова політика», зокрема, п. 21 МСБО 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [9], п. 6 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [8] визначають облікову політику як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практику, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів.

По-різному підходять до трактування сутності поняття «облікова політика» і науковці. Найбільш поширеною є думка авторів, які визначають облікову політику як методичне забезпечення ведення оперативного та бухгалтерського (зведеного) обліку для цілей управлінського (облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях) та податкового (оптимізація оподаткування на підприємстві) планування. Таку позицію поділяють М.Т. Білуха, Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин та ін. [1, 5].

Ю.А. Верига вважає, що облікова політика – це чітке визначення та цілісне викладання концептуальних засад, принципів, методів, процедур, правил, нормативних вимог щодо організації бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності підприємств як інструменту управління їх виробничо-господарчою діяльністю [2, с. 10]. Даний підхід також є справедливим, адже під час організації бухгалтерського обліку підприємство враховує стратегічні та тактичні цілі управління господарською діяльністю підприємства.

На думку професора Г.Г. Кірейцева, облікова політика – основний документ, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади, можливості підсилення функцій бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх реалізації [6, с. 43]. Такої думки також дотримується М.С. Пушкар [11]. Вважаємо, такий підхід є доречним з точки зору документального підтвердження.

Підсумовуючи вищезрозглянуті позиції, зазначимо, що під обліковою політикою слід розуміти сукупність методичних способів і прийомів, які використовуються в господарській діяльності підприємства з метою досягнення запланованих фінансових результатів підприємства.

Облікова політика повинна бути основою об'єктивного регулювання й відображення фінансового стану підприємства, повинна визначати ті способи ведення й організації бухгалтерського обліку, які найкраще формують обліковий процес й забезпечують

отримання повної й достовірної інформації про кожну її складову. Як відмічає В.М. Жук, з позиції інституціональної теорії «за допомогою розробки і реалізації облікової політики бухгалтер формує «свої» об'єкти бухгалтерського обліку» [4, с. 246].

Організацію бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно починати з процедури підготовки облікової політики, яка має певні особливості, оскільки є основним інструментом регулювання господарської діяльності підприємства. Так, кожна складова облікової політики підприємства об'єднує специфічні для неї об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок між різними її складовими елементами. Проте, на думку І.В. Супрунової, положення (стандарту) бухгалтерського обліку у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох пропонуєваних методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. З одного боку це розширює можливості та права підприємства, а з іншого – підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності. Відтак вибір параметрів облікової політики передбачає велику відповідальність управлінського персоналу підприємства [12, с. 358]. На нашу думку, нерационально передбачати в Положенні (наказі) про облікову політику питання, що визначені законодавством однозначно та не потребують альтернативного варіанту вибору від підприємства.

Типову структуру Положення (наказу) про облікову політику підприємства наведено на рис. 1.



*Рис. 1. Структура Наказу про облікову політику підприємства*

Стосовно об'єктів, щодо яких МСФЗ не визначені конкретні прийоми обліку, пропонуємо обирати прийоми визначені в національних стандартах, зазначивши про це в наказі про облікову політику. Такий документ міститиме три розділи і ряд додатків.

Перший розділ облікової політики за МСФЗ «Загальні положення» розкриває інформацію за яких умов можуть вноситися зміни в облікову політику підприємств (табл. 1).

## Умови внесення змін в облікову політику підприємства

Положення нормативного документу	Характеристика
п. 14 МСБО 8	Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна вимагається стандартом або тлумаченням або призводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання
п. 15 МСБО 8	Користувачі фінансових звітів повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через певний час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та у проміжок часу з одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям у п. 14
п. 16 МСБО 8	Не вважається змінами в облікових політиках: а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими
п. 21 МСБО 8	Якщо немає стандарту або тлумачення, які застосовуються конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може, відповідно до п. 12, застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що встановлюють стандарти, в яких використовується подібна концептуальна основа для розробки стандартів бухгалтерського обліку. Якщо, внаслідок зміни такого положення, суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці
п. 22 МСБО 8	Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компоненту власного капіталу на початок періоду, на який вона впливає, за самий перший поданий попередній період та інші порівнювальні суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період таким чином, як нова облікова політика застосовувалася завжди

На думку Т.В. Курасса, облікова політика підприємств може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Проте зміни до облікової політики за національними стандартами бухгалтерського обліку можна вносити щорічно з початку звітного періоду [7].

Другий розділ Наказу про облікову політику підприємства за МСФЗ надає інформацію про відділ, що здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зазначається організаційна структура цього відділу, права та обов'язки осіб, які відповідають за ведення бухгалтерського обліку; етапи документообігу та технологія обробки облікової документації; порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань.

У третьому розділі необхідно визначити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності. Кожне підприємство має обирати ті елементи облікової політики, які відповідають особливостям його господарської діяльності.

Формування облікової політики підприємства, як правило, відноситься до компетенції бухгалтерської служби. Однак керівники підприємств повинні знати, що облікова політика формується не тільки задля цілей бухгалтерського обліку. Вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи підприємства [3].

У зв'язку з цим, вважаємо, що на формування облікової політики суб'єкта господарювання впливають наступні фактори: організаційно-правова форма, вид економічної діяльності, організаційна структура, розмір підприємства, масштаби діяльності, асортимент продукції, система оподаткування, особливості технологічного процесу, залежність процесів господарської діяльності від кліматичних умов, система інформаційного забезпечення та стратегія управління джерелами утворення господарських засобів.

На наш погляд, доцільно уточнити перелік елементів облікової політики щодо витрат на виробництво продукції та представити їх у наступному вигляді: оцінка запасів при надходженні, оцінка запасів при вибутті, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), критерії розмежування основної, супутньої й побічної продукції, база розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва, методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробничого процесу, документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції, робочий план рахунків, інвентаризація, звітність (табл. 2).

Визначення даних елементів в Наказі про облікову політику підприємства сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва та фінансовими результатами відповідно до напрямів їх використання.

## Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції

Об'єкти облікової політики	Елементи облікової політики щодо обліку витрат на виробництво
Оцінка запасів при надходженні	Оцінка запасів придбаних (отриманих) або виготовлених – за первісною вартістю; виготовлених власними силами – виробнича собівартість; внесених до статутного капіталу – погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; придбаних у результаті обміну на подібні запаси – балансова вартість переданих запасів; придбаних в обмін на неподібні запаси – справедлива вартість отриманих запасів
Оцінка запасів при вибутті	Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюються підприємством
Критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції	Самостійно встановлюються підприємством. Зазначаються ознаки, за якими готова продукція може бути віднесена до основної, супутньої та побічної продукції
База розподілу загально-виробничих витрат в умовах комплексного виробництва	Очікувана виручка, яка обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва	Самостійно встановлюються підприємством методи: 1) за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний)); 2) за оперативністю контролю (фактичної собівартості, нормативної собівартості); 3) за повнотою включення витрат (повної собівартості, неповної собівартості)
Документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції	Розроблені первинні документи: Акт приймання кондиційної продукції (ф. ПВ-1) та Акт приймання некондиційної продукції (ф. ПВ-2) дозволяють документально обґрунтувати обсяг, собівартість, якість та безпеку виготовленої продукції для споживачів та навколишнього середовища
Робочий план рахунків	209 «Інші матеріали», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція»; аналітичні розрізи до них
Інвентаризація	Встановлення фактичної наявності й технологічних характеристик основної, супутньої та побічної продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, відходів і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку
Звітність	Форми внутрішньої звітності щодо результатів виробництва

Примітка: Курсивом виділено елементи, запропоновані автором

**Висновки.** Організація бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції повинна здійснюватися відповідно до обраної концепції управління з урахуванням тактичних і стратегічних цілей підприємства щодо оптимізації оподаткування операцій з реалізації результатів виробництва, що створює передумови для одержання необхідної доступної, достовірної та своєчасної інформації про якість та безпеку продукції для її споживачів.

Невідповідність облікової інформації щодо формування собівартості основної, супутньої та побічної продукції цілям управління, зумовлює необхідність перегляду існуючих основних положень облікової політики.

Дотримання розроблених положень облікової політики дозволить надати достовірну інформацію про собівартість результатів виробничого процесу, а також економічні вигоди від їх використання.

#### 4 Список використаних джерел

- Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
- Верига Ю.А. Облікова політика підприємства – основа ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності / Ю.А. Верига // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (16-18 жовтня) / Відп. за В.М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
- Дробязко С.І. Облікова політика підприємства в умовах переходу до МСФЗ [Електронний ресурс] /

С.І. Дробязко, Є.В. Захаренко, О.М. Кікот, Т.С. Устименко. - Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=38594>.

4. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.

5. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник / Журавель Г.П., Клевць В.Б., Хомин П.Я. – К.: Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 320 с.

6. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

7. Курасса Т.В. Облікова політика: перехід до МСФЗ / Т.В. Курасса [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?onferenceId=12062&lectureId=14073>.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміна в облікових оцінках та помилки» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020).

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_004).

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність [Навч. Посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.

12. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / І.В. Супрунова; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 20 с.