

Продолжение табл. 1

1	2	3
8. Возможность и порядок внесения изменений во внутрифирменные стандарты		
9. Осуществление мониторинга применения внутрифирменных стандартов персоналом		
10. Анализ последствий неприменения внутрифирменных стандартов персоналом		

Таким образом, при осуществлении контроля организации разработки, внедрения и применения внутрифирменных стандартов аудиторских услуг необходимо четко определить ответственных лиц как за разработку внутрифирменных стандартов, так и за их применение.

**Выводы.** В заключение следует отметить, что разработкой и совершенствованием внутрифирменных стандартов аудиторских услуг могут заниматься только высококвалифицированные специалисты. Этот процесс является довольно трудоемким, скорее его можно охарактеризовать как научно-исследовательские изыскания, дающие теоретическую и практическую основу для ведения аудиторской деятельности на достаточно высоком профессиональном уровне.

Дальнейшему исследованию подлежат вопросы логики построения внутрифирменных стандартов по отдельным видам сопутствующих аудиту услуг.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Бодюк А.В. Методологічні й нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія / Бодюк А.В. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
2. Бугинець Ф.Ф. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / Бугинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Дорош Н.І. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості / Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / пер. с англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
5. Миронова О. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості / Миронова О. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
6. Положение по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1 «Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг», утв. решением Аудиторской палаты Украины от 27.09.2007 № 182/4. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
7. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія / Петрик О.А. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
8. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 20 октября 1999 г. Протокол № 6 // <http://www.lawmix.ru/doc/6831>
9. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 5-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 448 с.

#### ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ОБ'ЄКТОМ ВИТРАТИ

Сторожук Т.М., к.е.н., доцент

Національний університет державної податкової служби України

*В статье определены основные элементы учетной политики предприятия относительно издержек. Предложены методы и способы их решения.*

**Ключевые слова:** *элементы учетной политики предприятия, издержки.*

*In the article main elements of enterprise accounting policy, concerning costs, are determined. Methods and the ways of their decision are offered.*

**Key words:** *elements of enterprise accounting policy, costs.*

**Постановка проблеми.** Сучасні умови господарювання та основні тенденції розвитку системи обліку зумовили необхідність та можливість вільного вибору методів і способів обліку на основі професійного судження, що формує облікову політику підприємства. «У ринкових умовах держава не може нав'язувати всім учасникам економіко-правових відносин однакові підходи до відображення фактів господарської діяльності в обліку, оскільки такі підходи повинні одночасно відповідати умовам

фінансово-господарської діяльності кожного окремого підприємства [11, с. 24]. Бутинець Ф.Ф. однією з причин появи облікової політики підприємства в ринкових умовах називає «зміну ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора фактів господарської діяльності до активного його учасника» [1, с. 41]. Облікова політика підприємства дозволяє поєднати державне регулювання з ініціативою підприємства з питань організації, техніки та методики ведення обліку. Оскільки бухгалтер сьогодні вирішує питання методології і методики обліку без вказівки «зверху», то визначення елементів облікової політики за об'єктами є важливим та непростим завданням.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання формування облікової політики підприємства відображено в роботах Барановської Т.В., Белоусової І.А., Бутиця Ф.Ф., Василеич І.П., Житнього П.С., Зубко К.І, Кірейцева Г.Г., Коротаєвої С.Л., Лисової Л.Д., Лебедзевич Я.В., Пархоменка В.М., Пушкаря М.С., Швеця В.Г., Шнейдмана Л.З. Але повний перелік елементів облікової політики щодо об'єктів обліку є несформованим. Це призводить до нехтування керівництвом значення облікової політики в діяльності підприємства та формального підходу на практиці.

**Постановка завдання.** Найважливішою ділянкою управління підприємством є витрати, які впливають на досягнення основної мети підприємства – одержання прибутку. Визначення основних елементів облікової політики підприємства щодо витрат має велике практичне значення, що і визначає мету даної статті.

**Виклад основного матеріалу.** Повне та правильне визначення елементів облікової політики щодо витрат сприятиме достовірному визначенню суми витрат та фінансового результату діяльності підприємства. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Об'єктом витрат, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [8], може бути продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Загальним правилом, якого необхідно дотримуватись при визначенні об'єктів обліку, є те, що система обліку витрат на підприємстві має відповідати його організаційній структурі [6, с. 536]. Кожний підрозділ підприємства можна кваліфікувати як центр витрат. При цьому, для забезпечення обліку витрат за кожним центром відповідальності необхідно сформулювати робочий план рахунків, на яких будуть накопичуватись витрати відповідних підрозділів. Тому основоположним елементом облікової політики підприємства щодо витрат є встановлення переліку об'єктів витрат.

Для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) важливим є встановлення переліку калькуляційних одиниць. Оскільки кожний виробничий підрозділ підприємства призначений для виробництва певних видів продукції (виконання робіт чи надання послуг), то кожний вид продукції може бути калькуляційною одиницею. З економічної точки зору, здійснення обліку за кожною калькуляційною одиницею найчастіше є недоцільним, оскільки дуже часто собівартість кожного виду продукції можна визначити, застосовуючи метод коефіцієнтів або метод розподілу витрат на основі планової чи нормативної калькуляції. Використання таких методів особливо є доречним при випуску виробничим підрозділом однорідних видів продукції. Калькуляційна одиниця є засобом вимірювання об'єкта калькулювання у визначених вимірниках. Основними видами калькуляційних одиниць є: натуральні, умовно-натуральна, експлуатаційні і одиниця часу. Особливого підходу потребує визначення калькуляційних одиниць при виконанні робіт та наданні послуг. Але облік витрат за замовленнями ведуть тоді, коли вони є суттєвими, а не дрібними.

З калькуляційними одиницями тісно пов'язаний метод обліку витрат, який у більшості випадків залежить від їх визначення. Методи обліку витрат також є питанням облікової політики підприємства. Крім того, на вибір підприємством методу обліку витрат впливають: організація виробництва, технічне забезпечення, технологія виробництва та інші фактори. Найбільш використовуваними методами обліку витрат є: позамовний (контрактний, партійний), за постійно повторюваними процесами (за процесами, простий (прямий), попередільний). Нормативний метод може використовуватися паралельно при будь-якому вищезазначеному методі. Котловий метод застосовують для підприємства в цілому.

Таким чином, методи обліку витрат визначають вибір методу калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [2, с. 371]. Виділяють основні методи калькулювання собівартості продукції: простий (однопредільний); позамовний; попередільний (за процесами); виділення витрат на побічну та супутню продукцію; метод коефіцієнтів; нормативний; за змінними витратами; повного розподілу витрат між виробами; параметричний; комбінований. Вибір методу визначення собівартості продукції буде залежати від визначених керівництвом цілей, технологічного процесу виробництва, складу витрат, виду продукції тощо.

Податковий кодекс України, який вступив в дію з 1.01.2011 р., ст. 17.1.3, визначає, що підприємство має право самостійно обрати (якщо інше не встановлено Кодексом) метод ведення обліку витрат.

Виходячи з обраного підприємством методу обліку витрат та методу калькулювання собівартості продукції, в межах облікової політики визначають перелік і склад статей калькуляції. При цьому підприємства орієнтуються на галузеві рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Погоджуємось з авторами про недоречність регламентації управлінського обліку в частині обліку витрат і калькулювання собівартості продукції П(С)БО 16 «Витрати» [11, с. 56].

При визначенні статей обліку витрат та калькулювання собівартості продукції необхідно виходити з їх суттєвості. Поріг суттєвості для виділення окремих статей обліку витрат та калькулювання собівартості продукції визнається підприємством самостійно. При цьому кілька несуттєвих статей необхідно об'єднувати в одну. У випадку, коли стаття займає досить велику питому вагу і складається з кількох складових, її слід поділити на кілька статей.

Питанням облікової політики вважаємо також оцінку незавершеного виробництва. Деякі автори для оцінки незавершеного виробництва пропонують методи: за нормативною виробничою собівартістю; за прямими статтями витрат; за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів [5, с. 131–132]. Лень В.С. [6, с. 542–544] рекомендує для оцінки незавершеного виробництва використовувати: метод ФІФО; в еквіваленті одиниці готової продукції; метод середньої зваженої. Вибір методу оцінки незавершеного виробництва необхідно здійснювати, виходячи з позитивних та негативних характеристик запропонованих різними авторами методів та специфіки виробництва.

Одним із положень облікової політики підприємства щодо витрат є облік і оцінка відходів та супутньої продукції. Але ця проблема лише частково стосується теми витрат – оцінка відходів та супутньої продукції дозволяє зменшити суму понесених матеріальних витрат. Питання визначення основних елементів облікової політики щодо відходів розглянуті автором окремо [12].

Важливим аспектом облікової політики підприємства щодо витрат є встановлення переліку і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат, виходячи з п. 15 П(С)БО 16 «Витрати» [8]. Встановлення підприємством переліку та складу постійних і змінних загальновиробничих витрат залежить від організації та специфіки виробничого процесу. Змінні загальновиробничі витрати і частина постійних (розподілених) підлягають розподілу. В кінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною готовою продукцією і виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групою виробів. Бази розподілу змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат підприємство також має самостійно визначити, виходячи із переліку, що представлений п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» [8].

База розподілу – це показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. Кожному підприємству необхідно вибрати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. У зарубіжних фірмах виходять з міркування про те, що ідеальною є база, яка відображає причинно-наслідкові зв'язки з накладними витратами [3]. Вибір невідповідної характеристики буде означати, що суми загальновиробничих витрат, які відносяться на окремі вироби (роботи, послуги), неточно відобразять фактично понесені витрати. Карпенко О.В. і Корнесва О.Ю. [3, с. 254–255] вважають, що при виборі бази розподілу накладних витрат необхідно враховувати два чинники, які мають негативний вплив на можливість обсяговозалежних носіїв витрат забезпечувати точність розподілу:

- 1 – частка обсяговонезалежних накладних витрат в їх загальній сумі;
- 2 – ступінь різновидності продукції.

Тому, мають сенс думки вчених, які пропонують відстежувати накладні витрати відносно виробничих функцій і тільки потім – відносно видів продукції та досвід використання такого нетрадиційного методу, як розподіл з урахуванням «нормальної рентабельності».

Виходячи з проведених досліджень, дотримуємося думки, що при виборі бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат і зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність. Враховуючи особливості відповідних виробництв, застосовуються, як правило, такі бази розподілу загальновиробничих витрат: вартість прямих витрат матеріалів, прямі витрати на оплату праці, години роботи, витрати з переробки, кількість (маса) виготовленої продукції, машино-години тощо. Розподіл непрямих витрат можна здійснювати за методами прямого, послідовного або одночасного розподілу.

Відповідно до п. 10.2 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [9] статті витрат в іноземній валюті на дату балансу підлягають перерахунку за валютним курсом. Перерахунок витрат, здійснених в іноземній валюті на дату балансу, може здійснюватись двоюко: за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою або із застосуванням середньозваженого валютного курсу за відповідний місяць. Який показник використовувати, підприємство вирішує само-

стійно в межах облікової політики підприємства. Зауважимо, що при частих змінах курсу протягом звітного періоду та суттєвій різниці між курсом на дату здійснення операції і дату балансу є сенс проводити розрахунки і використовувати середньозважений валютний курс.

Також самостійно підприємством визначаються витрати зі збуту відповідно до п.16 П(С)БО 16 «Витрати» [8]. Перелік та склад таких витрат необхідно встановлювати залежно від: особливостей продукції, що виготовляється (робіт, що виконуються; послуг, що надаються); особливостей реалізації товарів, продукції, робіт, послуг власного виробництва (виконання); наявних ринків збуту та їх маркетингу; транспортування та транспортно-експедиційних послуг, що надаються; надання гарантій і гарантійного обслуговування; страхування; умов укладених договорів тощо. Загальна методика обліку витрат на збут здійснюється за двома етапами: формуються витрати на збут за елементами; списання сформованих витрат на фінансові результати.

Перелік та склад адміністративних витрат визначається підприємством відповідно до п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [8]. Для потреб управління визначається можливість отримання інформації про адміністративні витрати за ознаками прямого або непрямого відношення до: відповідного виду продукції; центру відповідальності; за функціями, що виконуються адміністративним персоналом; за іншою ознакою.

Перелік та склад інших операційних витрат визначають відповідно до п. 20 П(С)БО 16 «Витрати» [8]. Методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови обліку виробничої діяльності. Для забезпечення контролю за величиною витрат іншої операційної діяльності та розробки заходів щодо їх зменшення на підприємствах доцільно розробляти відповідні кошториси витрат.

Окремо визначають перелік та склад фінансових витрат, відповідно до п. 27 П(С)БО 16 «Витрати» [8] та П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [10]. Потреба в кредитах та інших позиках не є постійною чи однаковою. Тому, виходячи з потреб підприємства в позикових коштах в той чи інший період, перелік та склад фінансових витрат може змінюватись, уточнюватись, доповнюватись. Але загальна тактика підприємства в цьому плані визначається відповідно до стратегії розвитку підприємства.

В межах облікової політики підприємства відповідно до п. 29 П(С)БО 16 «Витрати» [8] та особливостей діяльності підприємства визначають можливий перелік та склад витрат інвестиційної діяльності, які можуть виникати у підприємства.

Питанням облікової політики підприємства є також встановлення переліку та списання витрат майбутніх періодів. До складу витрат майбутніх періодів відносяться витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Такі витрати підлягають розподілу між тими періодами до яких вони відносяться. Для розподілу витрат майбутніх періодів може використовуватись два підходи: застосування методів рівномірного розподілу витрат; здійснення розподілу за кошторисними ставками. Тому, внутрішнім нормативним документом підприємства необхідно визначити період, протягом якого будуть списувати витрати майбутніх періодів, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва, та порядок їх списання (рівномірний чи за кошторисними ставками) і на основі цього документа щомісяця складати бухгалтерські довідки-розрахунки, які будуть підставою для відображення сум на рахунках бухгалтерського обліку.

Перелік та склад надзвичайних витрат теж вважаємо питанням облікової політики підприємства. Але облікова політика підприємства стосується лише витрат, пов'язаних з попередженням надзвичайних подій. Враховуючи характерні для даного виробничого процесу та діяльності підприємства ризики; ризики, характерні для географічного регіону розташування підприємства, в межах облікової політики на підприємстві розробляється перелік та склад надзвичайних витрат, пов'язаних з попередженням надзвичайних подій. Організацію обліку витрат та втрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, слід здійснювати з використанням субрахунків [13].

При прийнятті облікової політики підприємства необхідно визначитись з обліковою політикою щодо фінансових витрат згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [10]. У випадку передбачення капіталізації фінансових витрат додатково зазначають поріг суттєвості часу на створення кваліфікаційного активу у місяцях чи роках. Ще одним із важливих питань організації обліку фінансових витрат в межах облікової політики підприємства є закріплення за одним із облікових спеціалістів бухгалтерії ділянки роботи з обліку фінансових витрат. При цьому, у графіку документообігу необхідно врахувати необхідність зберігання договорів, що обґрунтовують фінансові витрати.

Особливим видом витрат є витрати за операціями з інструментами власного капіталу, які регулюються П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [10]. Оскільки облікова політика щодо фінансових інструментів стосується декількох об'єктів (облікова політика щодо активів, зобов'язань, витрат і власного капіталу), її доцільно розглядати окремо.

За об'єктом витрати елементом облікової політики є створення резервів сумнівних боргів за товари, роботи і послуги. Методи створення таких резервів передбачено п. 8 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [7]: на підставі інформації щодо платоспроможності окремих дебіторів; за питомою вагою безнадійних боргів в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати; на підставі класифікації дебіторської заборгованості.

До питань облікової політики підприємства варто віднести також періодичність віднесення витрат на фінансові результати. Ковальчук Л.В. [4, с. 42] та інші автори до питань облікової політики відносять порядок віднесення витрат на фінансові результати. Дотримуємося думки, що порядок єдиний, а от періодичність може бути різною. Так, відносити витрати на фінансові результати підприємство може щомісячно, а може робити це щоквартально.

**Висновки.** Таким чином, визначення облікової політики підприємства щодо витрат вимагає вирішення значної кількості організаційних та методичних питань. Організаційними елементами є встановлення: об'єктів витрат; калькуляційних одиниць; статей калькулювання собівартості продукції робіт, послуг; переліку і складу витрат за видами діяльності підприємства; загальногосподарських витрат та витрат зі збуту; періодичність віднесення витрат на фінансові результати.

Основними елементами облікової політики підприємства щодо витрат з точки зору методики є визначення: методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг; бази розподілу загальногосподарських витрат і витрат за операціями з інструментами власного капіталу; перерахунок витрат, здійснених в іноземній валюті на дату балансу; методи списання витрат майбутніх періодів; підхід до обліку фінансових витрат; створення резервів сумнівних боргів за рахунок витрат; методи оцінки незавершеного виробництва; методи оцінки відходів та супутньої продукції.

Встановлення елементів облікової політики щодо витрат залежить від визначених керівництвом цілей, видів діяльності підприємства та організації виробничого процесу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. д.е.н., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г. і ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.
3. Карпенко О.В. Підходи до розподілу накладних витрат: традиції та новизна / О.В. Карпенко, О.Ю. Корнесва // Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки: Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 22 січня 1999 р. [під ред. Ю.А. Вериги]. – Полтава: ПКІ, 1999. – С. 252–256.
4. Ковальчук Л.В. Фінансовий результат творчості при формуванні «облікової конституції» сільськогосподарських підприємств / Л.В. Ковальчук // Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Дні науки-2006». – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006. – С. 40–43.
5. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / [Лузан Ю.Я., Гаврилюк В.М., Жук В.М. і ін.]; за ред. В.М. Гаврилюка. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
6. Організація бухгалтерського обліку [навчальний посібник / За редакцією В.С. Лєня]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8.10.99 р № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0515-00>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0610-06>.
11. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
12. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства щодо відходів / Т. Сторожук, Д. Авершин // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 93–101.
13. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства щодо надзвичайних витрат / Т.М. Сторожук // Materialy V mezinarodni vedecko-prakticka conference «Dny vedy – 2009». Dil I. Ekonomicke vedy. – Praha: Publishing House «Education and Science» s.r.o – 112 stran. – P. 8–10.