

**О.В. Олійник, д.е.н., проф.**

**Т.В. Барановська, к.е.н., доц.**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ**

*Стаття присвячена висвітленню організаційно методичних питань формування облікової політики підприємства в частині обліку витрат. Встановлено, що витрати підприємства є об'єктом облікової політики, оскільки щодо порядку їх обліку існують альтернативні варіанти – елементи облікової політики. Визначено елементи облікової політики щодо витрат, а саме: організація управлінського обліку; розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат; класи рахунків, що використовуються для обліку витрат; об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання; номенклатура місць виникнення витрат, центрів витрат, центрів відповідальності; статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні; метод обліку витрат на виробництво; перелік умовно-змінних та умовно-постійних загальновиробничих витрат; нормальна виробнича потужність; база розподілу загальновиробничих витрат; порядок оцінки залишків незавершеного виробництва; перелік статей адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат. Розглянуто порядок та будову Наказу про облікову політику в частині витрат та запропоновано перелік додатків до наказу.*

***Ключові слова:** витрати підприємства; метод обліку витрат; облікова політика; об'єкт облікової політики; елемент облікової політики.*

**Постановка проблеми.** Витрати підприємства в будь-які часи є найбільш актуальним об'єктом дослідження як для теоретиків, так і для практиків. Управління витратами, в тому числі їх оптимізація та мінімізація, і облікове забезпечення цього процесу надзвичайно актуальне в кризових умовах, коли від дій управлінського персоналу залежить фінансова стійкість підприємства, можливість отримувати необхідний рівень прибутку при скороченні платоспроможного попиту на с

© О.В. Олійник, Т.В. Барановська, 2015 зня фінансово-економічної безпеки. Одним з основних інструментів управління витратами є процес формування та реалізації облікової політики щодо витрат. Рациональна

облікова політика щодо обліку витрат, з одного боку, покликана забезпечити менеджмент підприємства оперативною та своєчасною інформацією про стан витрат та їх динаміку, можливості їх скорочення, з другого боку, створити можливість для забезпечення інформацією про витрати підприємства сторонніх заінтересованих осіб. Вибір раціональної та адекватної особливостям діяльності підприємства облікової політики щодо витрат є трудомістким процесом, який вимагає участі не лише бухгалтерської чи економічної служби, а й залучення відповідних спеціалістів, обізнаних з технологією виробництва. **І**

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання формування та реалізації облікової політики як інструменту організації бухгалтерського обліку знайшли відображення у працях Р.А. Алборова [1], П.Є. Житнього [3], В.М. Жука [4, 9], А.С. Крутової [6], В.А. Кулик [7], О.М. Петрука [10], М.С. Пушкар [11], Е.С. Хендриксена [12], Л.З. Шнейдмана [13], М.Т. Щирби [14]. Зазначаючи цінність результатів досліджень названих вчених, слід зауважити, що об'єктивне відображення в обліку такого об'єкта, як витрати вимагає формування адекватної діяльності підприємства облікової політики.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є висвітлення організаційно-методичних положень облікової політики щодо витрат підприємства.

**Викладення основного матеріалу.** Поява такого явища, як облікова політика підприємства в бухгалтерському обліку України пов'язана з розширенням видів господарських зв'язків та організаційно-правових форм підприємств, впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в результаті чого виникла необхідність та можливість використання декількох підходів до визначення результатів різних операцій, а також, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку.

Процес формування облікової політики включає в себе вибір конкретного способу ведення бухгалтерського обліку із декількох, що допускаються загально визнаними стандартами. Якщо стандарти не встановлюють способи ведення обліку за окремими об'єктами, то формування облікової політики полягає в розробці підприємством індивідуальних способів, виходячи із загальних вимог законодавства. Облікова політика, що є реалізацією одного і того самого методу бухгалтерського обліку, на різних підприємствах буде різною. Можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу та порядку ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку тощо – все це в цілому складає ступінь свободи, що має підприємство

при формуванні облікової політики. Обрані способи та процедури ведення бухгалтерського обліку підприємства мають бути підтверджені документально.

У практиці бухгалтерського обліку багатьох держав світу термін «облікова політика»<sup>1</sup> як сукупність способів ведення підприємством обліку застосовується вже протягом тривалого періоду. Можливість використання підприємствами окремих елементів облікової політики передбачалася, зокрема, в Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності (затверженому постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 250), яким було передбачено, що підприємства та організації можуть самостійно встановлювати організаційну форму бухгалтерської роботи, обирати форму і методи бухгалтерського обліку, розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю, визначати права працівників на підпис документів, виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи.

Вперше в Україні нормативне визначення терміну «облікова політика» було наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>2</sup>. В 2013 році Міністерством фінансів України були затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, які конкретизували перелік методичних аспектів формування облікової політики [8].

На нашу думку, облікова політика – це сукупність способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що були обрані, виходячи зі встановлених вимог та особливостей його діяльності. Облікова політика охоплює всі стадії облікового процесу, всю сукупність способів, прийомів і методів збору, реєстрації та обробки інформації, а також всі аспекти облікового процесу – теоретичний, методичний, технічний, організаційний.

Розглядаючи проблеми облікової політики щодо обліку витрат, будемо виходити з таких позицій. Під об'єктом облікової політики розуміються об'єкти, щодо яких законодавством передбачено декілька варіантів ведення і організації обліку, які обираються підприємством залежно від умов і специфіки діяльності. Елемент облікової політики –

---

<sup>1</sup> Термін «облікова політика» використовується з кінця 80-х років XX ст. як переклад російською мовою англійського словосполучення «accounting policies», що застосовується в стандартах, які видаються Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

<sup>2</sup> Облікова політика – сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5]

обраний спосіб або процедура організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта.

Аналіз літературних джерел та чинних наказів про облікову політику дозволив сформувати перелік елементів облікової політики підприємства щодо витрат, які необхідно відобразити у Наказі про облікову політику (табл. 1).

Таблиця 1

*Елементи облікової політики щодо витрат підприємства*

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
1	2
Організація управлінського обліку	Вказується, ведеться окремо або в одній системі рахунків фінансова та управлінська бухгалтерія: – автономна система – інтегрована
Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат	Наводиться розмежування витрат за кожною класифікаційною групою, необхідне для потреб аналітичного обліку

*Продовження табл. 1*

1	2
Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат	Зазначається варіант обліку витрат: – з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»; – з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; – з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та рахунків класу 9 «Витрати діяльності»
Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання	Надається перелік об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання
Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат	Зазначається перелік місць виникнення витрат та центрів витрат. Номенклатура місць виникнення витрат та центрів витрат має передбачати єдину систему їх кодування, що використовується при організації обробки облікової інформації
Номенклатура центрів відповідальності	Наводиться перелік центрів відповідальності, що формуються на

	підприємстві
Статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні	Наводиться перелік статей собівартості продукції (робіт, послуг), що використовуються при калькулюванні
Метод обліку витрат на виробництво	Зазначається обраний метод обліку витрат, варіант зведеного обліку витрат
Перелік умовно-змінних та умовно-постійних загальновиробничих витрат	Наводиться склад умовно-постійних та умовно-змінних загальновиробничих витрат
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 обслуговування виробництва

Закінчення табл. 1

1	2
База розподілу загальновиробничих витрат	Зазначається обрана база (бази) розподілу загальновиробничих витрат
Порядок оцінки залишків незавершеного виробництва	Наводиться обраний порядок оцінки залишків незавершеного виробництва підприємства, склад комісії для здійснення оцінки залишків незавершеного виробництва
Перелік статей адміністративних витрат	Надається перелік статей адміністративних витрат: зарплата адміністративно-управлінського персоналу, відрахування на соціальне страхування, амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення, витрати на операційну оренду об'єктів основних засобів; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на відрядження працівників адміністрації; витрати на банківські послуги; витрати на юридичні, аудиторські послуги; утримання автотранспорту загальногосподарського призначення; витрати на охорону; поштові витрати; інші витрати, пов'язані з утриманням адміністрації

Перелік статей витрат на збут *	Вказується перелік витрат на збут: заробітна плата працівників збуту; відрахування на соціальні заходи; амортизація необоротних активів відділу збуту; транспортні витрати, пов'язані зі збутом продукції; витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням; витрати на рекламу готової продукції; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції
---------------------------------	--

*Примітка:* \* аналогічно надається перелік інших витрат діяльності

Витрати підприємства як об'єкт облікової політики та її елементи реалізуються технічно в системі внутрішньогосподарської документації шляхом побудови Наказу про облікову політику підприємства. При цьому слід звернути увагу та те, що оскільки облікова політика формується на підставі сукупності принципів та правил, вибір для використання яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації, необхідно дотримуватися таких критеріїв її формування:

1) збалансованість мети податкового та управлінського планування в межах єдиної системи обліку;

2) відповідність витрат на її здійснення необхідній потребі в інформації про діяльність підприємства для управління. Тобто, зайва деталізація ведення обліку буває невиправдана, якщо вона не є необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Враховуючи сказане вище, пропонуємо таку побудову Наказу про облікову політику:

*Преамбула.* Зазначаються основні відомості про підприємство (назва підприємства, форма власності, організаційно-правова форма, чисельність працівників тощо)

*Розділ 1.* Організація роботи бухгалтерської служби. Регламентується порядок організації роботи облікового апарату (форма організації бухгалтерської служби, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо).

*Розділ 2.* Методика відображення в обліку його об'єктів. За окремими напрямками обліку наводяться обрані варіанти методики обліку.

*Розділ 3.* Організаційно-технічні аспекти. Розкриваються основні організаційно-технічні аспекти облікової політики: вибір форми обліку, робочий план рахунків, порядок організації документообігу,

проведення інвентаризації, організація системи внутрішньогосподарського контролю тощо.

У разі необхідності до Наказу складаються відповідні додатки, наприклад, графік документообігу, перелік первинних документів, форми яких затверджуються керівником підприємства; перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності тощо. Але це не означає винесення за межі облікової політики технічного та організаційного аспектів системи обліку. Лише розгляд системи обліку в сукупності та взаємозв'язку її методичної, технічної та організаційної частин може забезпечити правильний вибір і обґрунтування облікової політики підприємства.

Вважаємо, що необхідно оформити такі додатки до Наказу про облікову політику, що стосуються обліку витрат (табл. 2).

Таблиця 2

*Перелік додатків до Наказу про облікову політику*

Номер	Назва
Додаток 1	Перелік об'єктів обліку витрат та перелік об'єктів калькулювання
Додаток 2	Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
Додаток 3	Номенклатура статей загальновиробничих витрат
Додаток 4	Нормальна потужність цехів та інших структурних підрозділів
Додаток 5	Номенклатура статей адміністративних витрат
Додаток 6	Номенклатура статей витрат на збут
Додаток 7	Номенклатура статей інших витрат
Додаток 8	Графік документообігу
Додаток 9	Перелік первинних документів, форми яких затверджуються наказом керівника
Додаток 10	Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, які підтверджуються головним бухгалтером
Додаток 11	Перелік та строки подання форм управлінської звітності

До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не лише накази і розпорядження керівника підприємства, але й різноманітні внутрішні інструкції, положення. Вибір конкретного виду

документа залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і підходів щодо оформлення облікової політики.

**Висновки.** Правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Ознайомлення з обліковою політикою дозволяє здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств.

Виконання всіх вимог, які висувуються до облікової політики, є досить непростим завданням. Також виникають труднощі в послідовності застосування облікової політики, оскільки часто відбуваються суттєві зміни у виробничих та господарських процесах, у системі бухгалтерського обліку. На наш погляд, такий документ як «облікова політика підприємства» є досить важливим, але, як показує практика, на багатьох підприємствах такого внутрішнього документа немає або він не знаходить застосування, не приділяється належна увага його формуванню, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку та функціонування підприємства в умовах ринку. Надання підприємствам більшої самостійності і свободи при виборі процедур та способів облікового процесу сприяє налагодженню взаємодії між господарюючим суб'єктом і зовнішніми користувачами інформації.

### **Список використаної літератури:**

1. *Алборов Р.А.* Принципы и основы бухгалтерского учета / *Р.А. Алборов.* – 3-е изд. – М. : «КноРус», 2008. – 343 с.
2. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / *Т.В. Барановська.* – Ж., 2004. – 283 с.
3. *Житний П.Є.* Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / *П.Є. Житний.* – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. – 352 с.
4. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки : монографія / *В.М. Жук.* – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.



5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Крутова А.С. Особливості облікової політики торговельного підприємства / А.С. Крутова, О.О. Нестеренко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. : зб. наук. праць ; відповід. ред. О.І. Черевко. – Х. : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. – Вип. 1. – С. 23–30.
7. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
8. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876).
9. Облікова політика підприємства : навч. посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К. : Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
10. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О.М. Петрук. – Житомир, 2005. – 420 с.
11. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
12. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
13. Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия / Л.З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 168 с.
14. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія / М.Т. Щирба. – Т. : ТНЕУ, 2011. – 338 с.

ОЛІЙНИК Оксана Вікторівна – доктор економічних наук, професор, перший проректор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- теорія, методологія та методика аналізу господарської діяльності;
- фінансовий аналіз;
- стратегічний аналіз.

БАРАНОВСЬКА Тетяна Василівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень;
- теорія і практика аналізу господарської діяльності.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2015.