

Kubik V.D.

Senior lecturer

Odessa National Economic University, Ukraine

THE IMPACT OF AN ENTERPRISE'S ACCOUNTING POLICY ON THE PRODUCTION COSTS FORMATION

Кубік В.Д.

старший викладач

Одесский национальный экономический университет, Украина

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА НА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА

The problems of accounting policy formation in the information model of the organization of production costs accounting. The impact of the elements of an enterprise's accounting policy on the production costs formation, the production price and also financial results is explained in the given paper. A proper accounting policy formation, which implies determining accounting items of enterprise's expenses in the range of the specific character of its activity, also enables to influence expenses' formation with the view to tax assessment.

Keywords: *accounting policy, the elements of accounting policy, articles of calculation, expenses management*

Досліджено питання формування облікової політики в інформаційній моделі організації обліку витрат виробництва. Обґрунтовано вплив складових облікової політики підприємства на формування виробничих витрат і собівартості виробництва та на фінансові результати діяльності. Правильне формування облікової політики щодо визначення статей калькулювання витрат підприємства в межах специфіки діяльності дозволяє також впливати на формування витрат з метою оподаткування.

Ключові слова: *облікова політика, елементи облікової політики, статті калькуляції, управління витратами*

Для сучасного розвитку підприємства особливу роль відіграють властиві ринковим відносинам особливості – конкурентоспроможність виробництва, оперативність, своєчасність і ризик прийнятих рішень.

Високий ступінь залежності фінансових та управлінських рішень від якості бухгалтерської інформації підносить її на новий рівень в суспільному

масштабі. Наслідком такого підходу є надання підприємствам прав та можливостей самостійного вибору облікової політики.

Кожній галузі притаманні особливості організації облікового процесу, як з метою фінансового, регламентованого законодавством, обліку, так і внутрігосподарського (управлінського) обліку, який формується з потреб та особливостей виробничого процесу.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з дослідженням проблем організації та методології обліку витрат, посідають значне місце в теорії та практиці сучасного стану реформування бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми внесли такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та інші.

За ствердженням П.Є. Житнього, облікова політика визначає ідеологію економічно-господарської діяльності підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, сприяє зниженню економічного ризику і досягненню успіхів в конкурентній боротьбі [1, с. 6].

М.С. Пушкар зазначає, що під обліковою політикою слід розуміти конституцію підприємства, в якій передбачається система 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 [2, с. 6-10].

Ще більшу багатоаспектність облікової політики виділяє Н.С. Сахчинська, яка зазначає, що доцільно формувати такі аспекти облікової політики:

- методичний – сукупність можливих способів ведення обліку, що найбільш відповідає специфіці організації та інтересам користувачів;

- організаційний – способи організації ведення бухгалтерського обліку, що виражаються у порядку ведення бухгалтерського обліку;
- технічний – форма реалізації аспектів облікової політики;
- податковий – сукупність способів обліку, що впливають на формування оподатковуваних показників організації;
- управлінський – прийнята сукупність способів ведення обліку, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг та складання внутрішньої звітності з метою контролю та управління діяльністю організації;
- аналітичний – формування інформаційної бази з метою проведення аналізу;
- міжнародний – сукупність способів і процедур, застосовуваних при складанні бухгалтерської звітності, заснованих на професійному судженні [3, с. 15-16].

Всі ці аспекти (а також й інші – наприклад, екологічний) необхідно враховувати при побудові моделі облікової політики кожного підприємства.

Витрати є складним синтетичним об'єктом обліку, що містить цілу низку складових: витрати запасів; витрати на оплату праці (разом з витратами на соціальне страхування); амортизаційні витрати необоротних активів; інші витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, робіт та послуг. Кожна з цих складових повинна бути розглянута в обліковій політиці.

Управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. Актуальність проблеми управління витратами обумовлена необхідністю прийняття ефективних рішень в сучасних умовах, для яких характерні ризик та невизначеність ринкового середовища функціонування підприємств.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати».

Формування облікової політики підприємства щодо витрачання запасів, перш за все, втілюється у виборі підприємством певного методу оцінки вибуття

запасів, встановлення якого має важливе значення, оскільки впливає на показники як бухгалтерського, так і податкового обліку. У податковому аспекті зроблений підприємством вибір позначиться на формуванні собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг). Оцінка вибуття запасів проводиться за встановленими у П(С)БО 9 методами: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу (що використовується в роздрібній торгівлі). Відповідно до п. 16 П(С)БО 9 для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів оцінки вибуття запасів [4]. Подібно до бухгалтерського обліку, у податкових цілях згідно з п. 140.4 ст. 140 ПКУ для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови, застосовується також тільки один із дозволених методів оцінки їх вибуття [5].

В обліковій політиці підприємства щодо витрат на оплату праці необхідно затвердити певні форми заробітної плати за окладами та тарифами; конкретні надбавки та доплати; систему преміювання та заохочення працівників підприємства; компенсаційні виплати, які можна включити безпосередньо до виробничих витрат; витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою виробничих кадрів. Ми вважаємо, що до витрат на оплату праці доцільно віднести також і відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування та відрахування на індивідуальне страхування персоналу, а також відрахування до резерву на оплату відпусток (за вимогами П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [6]), оскільки такі відрахування безпосередньо визначаються сумами нарахованої заробітної плати.

Встановлюючи свою облікову політику щодо основних засобів, підприємство, перш за все, повинне визначитися з вибором методів їх амортизації. Згідно із п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» нарахування амортизації об'єктів основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) можливо здійснювати із застосуванням одного з п'яти методів:

прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого [7]. Згідно із пп. 145.1.9 п. 145.1 ст. 145 ПКУ за методом, визначеним у наказі про облікову політику для складання фінансової звітності, має здійснюватися і нарахування підприємством амортизації з метою оподаткування. Крім того, обраний метод амортизації може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів.

При формуванні облікової політики щодо методів амортизації нематеріальних активів треба спиратись на вимоги п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу [8]. За нормами ПКУ методи амортизації нематеріальних активів аналогічні методам, що застосовуються для основних засобів (пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 ПКУ), тобто податкові методи амортизації збігаються з бухгалтерськими методами.

В обліковій політиці підприємства також необхідно врахувати і інші витрати, пов'язані з виробничою діяльністю. Так, у наказі про облікову політику підприємство повинне закріпити свій вибір щодо формування витрат на обслуговування виробничого процесу, охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища; витрат на вдосконалення технології та організації виробництва; витрат на опалення, освітлення, водопостачання та інших витрат на утримання виробничих приміщень; інші витрати, обумовлені виробничою діяльністю.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» елементами облікової політики щодо виробничих витрат підприємства є:

- перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат;

- порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг).

Так, згідно з чинним законодавством підприємства мають право самостійно розробляти перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості виробничим підприємствам рекомендується застосовувати такий типовий перелік статей калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- супутня продукція (вираховується).

Проте, цей перелік може коригуватися і уточнюватися кожним підприємством самостійно в залежності від організаційно-технологічних особливостей його діяльності, складності продукції, вагомості та контрольованості витрат, їх питомої ваги у собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

Визначення переліку статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) є важливим для організації аналітичного обліку витрат виробництва та складання калькуляцій.

Важливим аспектом облікової політики щодо витрат є облік та розподіл загальновиробничих витрат. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються загальновиробничі витрати. Це непрямі виробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом (цехів, дільниць).

Зауважимо, що згідно із нормами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні [9]. Підприємство самостійно своєю обліковою політикою визначає перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, а також бази їх розподілу.

При цьому розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат між об'єктами продукції (робіт, послуг), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Водночас, підприємство самостійно визначає перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому відповідно до п. 2.16. Методичних рекомендацій № 635 [10] витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати: сировину та матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо й енергію на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); основну заробітну плату;

додаткову заробітну плату; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; втрати від браку; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Таким чином, номенклатура статей калькуляції підприємства повинна враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) [11, с. 19-21]. Отже, розробляючи облікову політику з метою чіткого та ефективного функціонування облікової системи на підприємстві, посадовим особам потрібно прораховувати вплив її елементів на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Дослідивши зміст та особливості формування облікової політики щодо витрат виробництва у практичній та науковій площині, можемо зробити висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством з метою ефективної організації облікового процесу певних об'єктів (у тому числі і витрат та собівартості виробництва) у межах чинної нормативно-правової бази із врахуванням специфіки діяльності. Із прийняттям ПКУ облікова політика перестала бути виключно бухгалтерським орієнтиром, оскільки окремі положення цього кодексу під час податково-прибуткового обліку витрат вимагають застосування норм національних П(С)БО. Ураховуючи це, посадовим особам підприємства потрібно прораховувати вплив обраного та закріпленого у наказі варіанту облікової політики на формування показників декларації з податку на прибуток. Наприклад, платникам податку на прибуток підприємства, які не затвердили внутрішній документ про облікову політику, представники податкової служби під час проведення документальної перевірки можуть поставити під сумнів податкові витрати.

Розвиваючи підхід Н.С. Сахчинської щодо багатаспектності облікової політики, можна запропонувати загальну схему охоплення обліковою політикою

підприємства питань щодо управління витратами та формування собівартості виробництва (рис. 1).

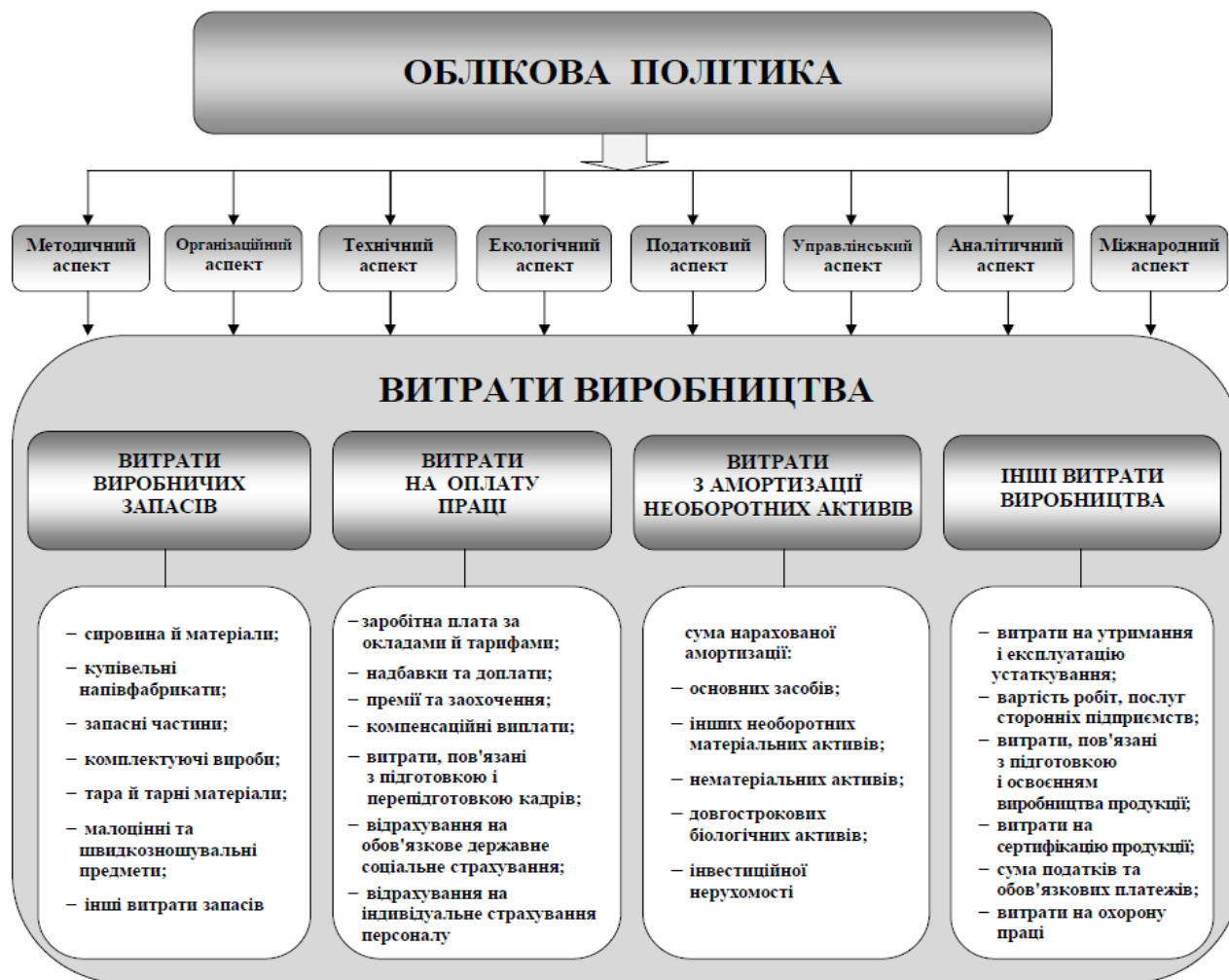


Рис. 1. Схема впливу облікової політики підприємства на управління витратами та формування собівартості виробництва

Отже, облікова політика в частині витрат та собівартості виробництва має визначальний вплив на ефективну організацію бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку виробничих витрат та визначення собівартості безпосередньо обумовлюють оптимальність управлінських рішень та визначають фактичну результативність організаційно-технічних заходів щодо розвитку та вдосконалення виробництва.

Література:

1. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С. 3-10.

2. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 141 с.
3. Сахчинская Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : Автореф. дис. ... докт. экон. наук; 08.00.12 / Сахчинская Н.С. – Тольятти: Тольятт. гос. ун - т, 2011. – 38 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: затв. наказом МФУ від 28.10.2001 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: затв. наказом МФУ від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
11. Царевська Т. Бухполітика у податковій колісці / Т. Царевська // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 15-21.