

## **ТЕМА 5.**

# **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБҐРУНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ**

- 1. Об'єкти обліку витрат**
- 2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання**
- 3. Методи обліку витрат**
- 4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат**
- 5. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва**

## **1. Об'єкти обліку витрат**

Облік витрат на виробництво та вихід готової продукції є важливою ділянкою обліку на підприємствах. Під час обґрунтування елементів облікової політики необхідно приймати зважені рішення щодо:

- об'єктів і методів обліку виробництва;
- взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання;
- формування фінансової та управлінської інформації.

Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

У процесі розроблення облікової політики в частині витрат важливим є питання групування витрат:

- поділ на витрати, що формують вартість запасів (тобто належать до собівартості);
- витрати періоду.

Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші опера-

ційні витрати з продукцією або роботами та послугами, які виконані.

Проте сьогодні суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що призводить до неоднозначності зв'язків між виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції та зазначеними вище витратами.

Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Так, для цілей формування внутрішньої звітності та ціноутворення є необхідність визначати середню собівартість, яка містить:

- змінні витрати на одиницю;
- змінні та постійні витрати на одиницю.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції за:

- видами виробів;
- місцями виникнення витрат;
- об'єктами обліку;
- об'єктами калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість.

Проте такий зв'язок по-різному впливає на процедуру обліку виробничих витрат. Тому важливим є обґрунтований вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання продукції, а також оптимізація їх зв'язку.

Дискусія щодо об'єктів обліку витрат і взаємозв'язку обліку та калькулювання позначається на процедурі формування облікової політики за цим напрямом. Дискусійними також є питання відповідності об'єктів обліку витрат об'єктам калькулювання собівартості, часового інтервалу та частоти визначення фактичної собівартості калькуляційного об'єкта.

Суть об'єкта обліку витрат по-різному трактується в працях науковців. Більшість визначень тяжіють до штучного поєднання понять "об'єкт обліку ви-

трат" і "об'єкт калькулювання".

Відповідно до прийнятої методології обліку витрат самостійним об'єктом обліку є сукупна собівартість товарної продукції. Отже, конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та зумовлений внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації.

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (стаття 11) обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі ви-

трати. Питання деталізації об'єктів щодо самого виробничого процесу і новостворених продуктів праці знаходиться у сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішене обліковою політикою.

Так, об'єкти обліку й об'єкти групування витрат існують автономно і вирізняються за економічним змістом. Об'єктами обліку витрат є витрати виробництва, а саме: сировина, матеріали, заробітна плата та ін., а об'єктами групування витрат – ті позиції, за якими організовується узагальнення витрат в аналітичному обліку з метою формування собівартості окремих видів продукції. Тому важливим є співвідношення між поняттями калькулювання та облік витрат, формування собівартості і калькулювання, собівартість та облік витрат. В обліковій політиці підприємства це питання має бути вирішено.

## **2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання**

Під час розроблення облікової політики має бути прийняте рішення щодо об'єктів, методів обліку витрат, методів калькулювання та їх взаємозв'язку.

Положення бухгалтерського обліку 16 "Витрати" регламентує вимоги формування собівартості в цілому по підприємству. Метою калькулювання є формування фінансових результатів за єдиними методологічними принципами незалежно від галузевих особливостей, а також єдина методологія оцінки запасів.

Об'єктом калькулювання може бути вид продукції, окремий виріб, робота, послуга або група однорідних виробів, що в цілому зводиться до матеріальних об'єктів або робіт та послуг.

В.Ф. Палій у процесі дослідження взаємозв'язку обліку та калькулювання визначає, що їх співвідношення проходить еволюцію і є різним на різних фазах становлення методології виробничого обліку.

*На першій фазі* розвитку методології аналітичний облік витрат практично відповідає калькулюванню.

*На другій фазі* облік виходить за межі калькулювання саме тому що він забезпечує групування витрат за місцями їх виникнення, центрами відповідальності, обліковими об'єктами та іншими групуваннями.

*На третій фазі* залежно від прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат об'єкти витрат і калькулювання можуть існувати паралельно у різних площинах, а саме: калькулювання може проводитись лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях. При цьому процеси обліку витрат і калькулювання паралельні.

Тому, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції належить до компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат. Сукупна товарна продукція обов'язково є об'єктом обліку, але не об'єктом калькулювання. Взагалі можлива ситуація коли немає на підприємстві бухгалтерської калькуляції, як і її об'єктів.

### 3. Методи обліку витрат

У наукових працях учених представлені варіанти класифікації методів обліку витрат. Метод – це шлях дослідження, що може характеризуватись як сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності, що підпорядковані рішенням конкретного завдання. Таким чином, метод підпорядкований меті та є лише засобом її досягнення.

Метод обліку витрат – це єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт.

Донедавна більшість фахівців поєднували методи обліку і калькулювання. До недоліків таких класифікацій більшість авторів зараховували їх побудову за двома різними ознаками: спосіб контролю за витратами на виробництво (поточний контроль або контроль по закінченні місяця чи звітності); спосіб групування витрат за об'єктами обліку, а також відсутність єдиного критерію класифікації. Так, в одних класифікаціях в основу покладено принципи обліку витрат на виробництво, а в інших – калькулювання собівартості на одиницю продукції. Нині відбувається докорінна трансформація як технологічних, так і організаційних умов виробництва, що базується на зміні форм власності.

В основу класифікації методів обліку витрат потрібно вкладати способи накопичення інформації про витрати, а не об'єкти, у розрізі яких ця інформація накопичується. В обліковій практиці країн з розвинутою ринковою економікою відомі дві основні системи виробничого обліку, які базуються на принципах подвійного запису. Згідно з цим рахунки витрат повинні надавати більш детальну інформацію внутрішнім службам управління, ніж вимагають потреби складання фінансових звітів.

*Залежно від побудови системи рахунків, що застосовуються для обліку витрат, розрізняють такі методи обліку витрат: інтегрований та неінтегрований.*

**Неінтегрований** метод обліку передбачає використання системи, у якій рахунки витрат відокремлені від фінансових. Система записів може бути орга-

нізована двома способами.

1. Окремі записи в бухгалтерських книгах без контрольного рахунку, які проводяться незалежно від первинних документів, але постійно звіряються з фінансовими рахунками.

2. Бухгалтером виробництва ведеться окрема книга рахунків собівартості, що об'єднана з іншими фінансовими рахунками за допомогою контрольного рахунку.

У неінтегрованій системі може виникнути різниця між прибутком у фінансовому обліку і прибутком у виробничому обліку, що спричинено розбіжностями в оцінці товарно-матеріальних запасів та незавершеного виробництва, методах нарахування амортизації, а також різними методичними підходами щодо відображення надзвичайних втрат матеріалів або часу.

**Інтегрований** метод полягає в застосуванні сукупності бухгалтерських засобів, які використовують загальне введення даних для всіх облікових завдань: як для обліку фінансових результатів, так і для обліку витрат.

Об'єднання рахунків витрат та фінансових рахунків дає змогу уникнути зайвих трудових витрат і дублювання бухгалтерських записів. За використання такого методу бухгалтерська служба може бути організована з відокремленням виробничого та фінансового відділів. На відділ виробничого обліку в такому разі покладається аналіз незавершеного виробництва і накладних витрат. Важливим питанням організації праці облікового персоналу є ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

*Залежно від способу накопичення інформації, з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування, виокремлюють **нормативний і безнормативний методи обліку.***

В літературних джерелах, офіційних та інструктивних матеріалах **нормативний** метод визначається лише як метод обліку витрат і калькулювання собівартості, а його реалізація пов'язується зі сферою праці облікового персоналу. Саме такі підходи певною мірою зумовили формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки облікові

процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної облікової інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи доцільно створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язане з налагодженням нормативним господарством. Контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим.

За умови застосування нормативного методу обліку політика підприємства повинна передбачати вирішення питань щодо обліку відхилень, а саме:

- організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат;
- спосіб накопичення відхилень за центрами витрат і місцем відповідальності;
- методика розрахунку частки відхилень, що припадає на калькуляційну одиницю.

Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування, партійного розкрою, інвентарний метод, метод техніко-економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

Впровадження нормативного методу обліку зумовлене характером виробництва і не завжди є доцільним. Нормативний метод обліку витрат у нашій країні відрізняється від методу стандарт-кост, який широко використовується в закордонній обліковій практиці, що пов'язано, по-перше, з наявністю суттєвих відхилень від норм на вітчизняних підприємствах порівняно з дуже незначними відхиленнями за кордоном, а по-друге – з методом оцінки готової продукції. Так, під час використання нормативного методу відхилення від норм розподіляються у процесі визначення фактичної собівартості, а при застосуванні методу стандарт-кост сума відхилень за найбільш поширеним варіантом спрямовується на витрати періоду і продукція оцінюється саме за стандартною оцінкою.

На основі двоїстого характеру виробництва як об'єкта обліку, новоство-

рений продукт праці також є об'єктом обліку витрат і методи його оцінки впливають на методику обліку витрат.

***Залежно від повноти віднесення витрат розрізняють такі методи обліку витрат, як стандарт-кост, директ-кост, повне поглинання.***

Під час застосування методу обліку витрат директ-кост, що базується на оцінці продукції за прямими витратами, непрямі витрати не розподіляють на об'єкти обліку витрат, а обліковують як витрати періоду і відносять на рахунки фінансових результатів у тому періоді, в якому вони були здійснені.

У сучасній практиці є декілька модифікацій цього методу, а саме: класичний, що передбачає віднесення до складу запасомістких витрат тільки змінних прямих витрат; метод оцінки за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі; метод оцінки залежно від використання виробничих потужностей, за яким до запасомістких витрат відносять всі змінні, а також частка постійних витрат, яка визначена відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності.

У вітчизняній та зарубіжній літературі надається порівняльна характеристика щодо переваг або недоліків цих методів. У системі фінансового обліку відповідно до вимог МСБО для потреб складання фінансової звітності рекомендується використовувати метод повного розподілу витрат. Але для потреб внутрішньогосподарського обліку вибір методу обліку витрат належить до компетенції самого підприємства і є важливим елементом облікової політики в частині обліку витрат.

#### **4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат**

До складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизацію основних засобів загально виробничого призначення;
- амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операцій-



ну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і втрати від псування цінностей, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (обсягу діяльності, заробітної плати, годин праці, прямих витрат тощо) на основі фактичної потужності звітного періоду.

***Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат, а також його методики є важливим елементом облікової політики підприємства.*** До складу постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними зі зміною обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

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

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" на дату складання фінансової звітності необхідно уточнити оцінку залишків готової продукції. При цьому запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок, а

саме первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тому в умовах тих виробництв, де фактична собівартість значно перевищує справедливую вартість, а також під час виробництва продукції, стосовно якої є державне обмеження цінових параметрів, більш доцільним є застосування методу стандарт-кост, тобто оцінки за чистою вартістю реалізації з оперативним віднесенням відхилень на результати періоду.

Відповідно до розуміння сутності методу як шляху досліджень і двоїстості характеру процесу виробництва, як єдиного процесу використання речовин та сил природи і виготовлення нового продукту праці, доцільно виокремлювати такі методи обліку витрат: інтегрований, неінтегрований, нормативний, безнормативний, повне поглинання, стандарт-кост, директ-кост.

Нормативний метод обліку витрат передбачає основною метою встановлення відхилень, визначення причини їх появи та конкретних винуватців, і на підставі цього прогнозування майбутніх витрат. Для реалізації нормативного методу як методу контролю, облік витрат потрібно організувати не в розрізі кінцевих продуктів, а згідно із центрами відповідальності.

Таким чином, існування різних методів обліку витрат зумовлено наявністю різних управлінських цілей, що має бути враховано під час обґрунтування облікової політики в частині витрат і собівартості.

***Обґрунтовуючи облікову політику, необхідно визначити прийоми та способи розрахунку собівартості за калькуляційними одиницями, що також має варіативний характер.*** Способи та прийоми визначають характеристику технічних процедур. Вибір технічних прийомів залежить від галузевих і технологічних особливостей конкретного підприємства. В економічній літературі більшість способів калькулювання відносять до комплексних виробництв, де в результаті єдиного технологічного процесу отримують декілька видів основної продукції. Основні з них: метод виключення, розподілу та комбінований метод.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" між окремими продуктами розподіляються не всі витрати, а тільки ті, які становлять виробничу собівартість. В американських підручниках з управлінського обліку відокремлюють такі основні види

калькуляції, як калькуляція витрат за конкретним призначенням і операційна. Це базові методи калькуляції витрат, які поділяються на два типи.

1. Калькуляція за конкретним призначенням на практиці реалізується як позамова калькуляція, калькулювання витрат на виготовлення партії виробів та калькулювання витрат за контрактами.

2. Поопераційна калькуляція включає попроцесну та калькуляцію витрат за обслуговуючими підрозділами.

Планування витрат на виробництво базується на попередньому визначенні собівартості одиниці продукції, але облік витрат на виробництво може бути організовано без калькулювання собівартості одиниці. Проте для ефективності контролю витрат на виробництво недостатнім є лише накопичення сукупних виробничих витрат. Принциповим є те, що облік витрат – це спосіб відображення елементів витрат у їх сукупності у системі рахунків за місцем відповідальності, а спосіб калькулювання – визначення витрат, відображених у системі рахунків, що припадають на калькуляційну одиницю.

Відповідно до прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат об'єкти витрат та калькулювання можуть існувати паралельно в різних площинах, саме калькулювання може проводитися лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях.

*Отже, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції повністю знаходиться у компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат.*

Калькулювання – це спосіб оцінки господарських засобів та результат такої оцінки, яке спричинюється метою, та від якої залежить вид калькуляції.

У межах облікової політики мають бути зафіксовані як об'єкти обліку витрат, так і методи. Під час визначення методів обліку витрат значущими є такі критерії: спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування; ведення обліку ви-

*трат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості.*

Зважаючи на двоїстий характер виробництва як облікового об'єкта, новий продукт праці також є об'єктом обліку витрат і залежно від методу його оцінки методи обліку витрат вирізняються. Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства і зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу.

## **5. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва**

На облікову політику незавершеного виробництва впливають фактори:

- тип виробництва;
- структура управління підприємством (цехова, безцехова);
- організація складського господарства (наявність складів структурних підрозділів);
- наявність та спеціалізація заготівельних цехів;
- метод контролю за витрачанням матеріалів (партійного розкрою, сигнального документування, комбінований);
- первинні документи з обліку виробітку, що застосовуються на підприємстві;
- система оформлення процесу приймання-передавання деталей;
- система міжцехового передавання деталей;
- вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний);
- галузева належність підприємства;
- номенклатура продукції, що виготовляється;
- особливості технологічного процесу та характер виробництва;
- характер зростання витрат виробництва;
- варіант зведеного обліку витрат;

- метод калькулювання собівартості продукції;
- рівень автоматизації обліку.

Узагальнення впливу перелічених факторів дає можливість виокремити такі елементи облікової політики незавершеного виробництва.

*1. Внутрішньоцеховий рух незавершеного виробництва.*

1.1. Документи з обліку виробітку, що використовуються структурними підрозділами.

1.2. Графік руху деталей і вузлів у межах цеху.

1.3. Вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний).

*2. Міжцеховий рух незавершеного виробництва.*

2.1. Графік руху деталей і вузлів між цехами.

2.2. Форма передавання незавершеного виробництва між цехами (документальна, бездокументна).

2.3. Документ з оформлення руху незавершеного виробництва між цехами (накладні, супровідні ярлики, специфікації тощо).

2.4. Варіант бездокументного передавання незавершеного виробництва (врахування випуску продукції всього підприємства або окремого цеху).

2.5. Баланс руху деталей і вузлів.

*3. Оцінка незавершеного виробництва.*

3.1. Перелік статей оцінки.

3.2. Особливості розподілу загальновиробничих витрат.

3.3. Варіант зведеного обліку витрат на виробництво (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний).

*4. Інвентаризація залишків незавершеного виробництва.*

4.1. Періодичність проведення.

4.2. Склад інвентаризаційної комісії.

Пункт 3 та підпункт 4.1 мають бути відображені у наказі про облікову політику, а решта позицій – інших внутрішніх регламентах підприємства.