

# ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

За редакцією Г.М. Давидова

Навчальний  
посібник



*У посібнику розкриваються нормативно-законодавче забезпечення облікової політики, методологічні засади та особливості формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, організаційні та методичні аспекти формування й оптимізації облікової політики з урахуванням галузевих особливостей. Навчальні завдання, вправи і тести ґрунтуються на кредитно-модульній системі та модульно-рейтингових технологіях.*

*Для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей. Посібник буде корисний також працівникам сфери бухгалтерського обліку.*

**Облікова політика: навчальний посібник / за ред. Г. М. Давидова. - К.:**

**Знання, 2010.**

# ЗМІСТ

## ПЕРЕДМОВА

**Розділ 1. Нормативно-методологічні засади та особливості формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання**

### **1.1. Облікова політика як інструмент фінансової звітності**

1.1.1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики

1.1.2. Принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку в системі облікової політики

**1.2. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком**

1.2.1. Підходи до трактування облікової політики у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі

1.2.2. Мета, завдання та предмет облікової політики

1.2.3. Суб'єкти та рівні регулювання облікової політики  
Локальний рівень регулювання облікової політики  
Проміжний (галузевий, відомчий) рівень облікової політики

**1.3. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)**

1.3.1. Визначення статусу малого підприємства

1.3.2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу

1.3.3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики

1.3.4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

1.3.5. Методична складова облікової політики підприємств малого бізнесу

**1.4. Організаційні особливості формування облікової політики у корпораціях**

1.4.1. Сутність та типи корпорацій

1.4.2. Організаційні та методичні аспекти формування облікової політики в корпораціях

**Розділ 2. Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку та видами економічної діяльності**

**2.1. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики з обліку витрат та формування собівартості**

2.1.1. Об'єкти обліку витрат

2.1.2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання

2.1.3. Методи обліку витрат

2.1.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат

**2.2. Формування облікової політики основних засобів**

**2.3. Формування облікової політики в частині незавершеного виробництва**

2.3.1. Незавершене виробництво як економічна категорія та об'єкт обліку

2.3.2. Організаційні аспекти документування незавершеного виробництва та їх вплив на облікову політику

2.3.3. Оцінка незавершеного виробництва

2.3.4. Інвентаризація незавершеного виробництва

2.3.5. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва

**2.4. Галузевий аспект формування облікової політики на прикладі ресторанного господарства**

2.4.1. Типізація закладів ресторанного господарства з метою розроблення облікової політики

2.4.2. Облікові моделі як основа формування облікової політики

**2.5. Податковий аспект облікової політики**

**Розділ 3. Організаційні та управлінські аспекти формування облікової політики**

**3.1. Облікова політика як елемент організації функціонування обліково-економічної служби суб'єкта господарювання**

**3.2. Облікова політика як складова системи управління**

3.2.1. Теоретико-методологічні підходи до формування облікової політики як елемента системи управління

Процесний підхід як важлива передумова формування облікової політики з управлінською спрямованістю

Складники системи управління як об'єкти облікової політики

Стратегічні цілі підприємства та формування його облікової політики

Формулювання мети та цілей облікової політики

3.2.2. Принципи, що визначають управлінську орієнтацію облікової політики

**3.3. Використання попроцесного підходу до формування облікової політики на прикладі цукробурякового виробництва**

3.3.1. Формування облікової політики процесу заготівлі

3.3.2. Формування облікової політики процесу підготовки виробництва у міжсезонний період

3.3.3. Формування облікової політики технологічного процесу виробництва

**3.4. Облікова політика як інструмент управління витратами маркетингово-збутової діяльності**

3.4.1. Сучасний стан обліку маркетингово-збутових витрат та елементи облікової політики

3.4.2. Характеристика видів діяльності, що зумовлюють маркетингово-збутові витрати, та обґрунтування побудови робочого Плану рахунків

3.4.3. Вибір та обґрунтування елементів, статей витрат і їх складу під час побудови аналітичного обліку маркетингово-збутових витрат

3.4.4. Обґрунтування методики розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами

**Рекомендована література**

## ПЕРЕДМОВА

Сучасні умови господарювання ставлять нові вимоги перед підготовкою фахівців з бухгалтерського обліку. Вони зумовлюють трансформацію характеру праці облікових працівників від виконавчого до творчого.

Сьогодні відбулися зміни і в ідеології нормативної регламентації бухгалтерського обліку від централізованого регламентування методики, технології та процедури до регламентування принципів ведення обліку і децентралізації вибору суб'єктом господарювання сукупності конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, які обираються, на основі загальноприйнятих правил та особливостей діяльності суб'єктів господарювання. Все це спричинює особливу важливість процесу становлення облікової політики підприємства.

У господарській та обліковій практиці спостерігаються суттєві проблеми під час формування облікової політики підприємств, що значною мірою зумовлено відсутністю навичок творчої роботи у керівників облікових служб та орієнтацією донедавна підготовки фахівців з обліку на виконавчий характер роботи.

Перехід від облікової практики за жорстко уніфікованими процедурами, що передбачала виключно виконавчий характер праці облікових працівників, до свідомого розроблення облікової політики й обґрунтування облікових прийомів потребує значної організаційної роботи, відповідного навчального та методичного забезпечення.

Запропонований посібник орієнтовано на формування у майбутніх фахівців навичок свідомого, обґрунтованого формування облікової політики. В ньому розкрито управлінські та методичні аспекти формування такої політики, що дає можливість сформулювати у студентів навички практичної роботи з обґрунтування елементів облікової політики з урахуванням організаційних і технологічних особливостей підприємств, вимог чинного законодавства, потреб та запитів менеджменту різного рівня.

У навчальному посібнику розкрито нормативно-методологічні засади та особливості формування облікової політики підприємств

різних організаційно-правових форм господарювання, висвітлено методичні підходи до формування облікової політики за обліковими об'єктами, ведення обліку яких має найбільш варіативний характер, розкрито галузеві аспекти на прикладі ресторанного господарства, цукроваріння. Наведені у посібнику методичні підходи на прикладі окремих галузей можуть бути використані у процесі формування облікової політики суб'єктів господарювання, які займаються іншими видами діяльності.

Окрему увагу приділено викладенню підходів до формування облікової політики як складової системи управління, що ґрунтуються на застосуванні попроцесного підходу до формування облікової політики.

Посібник включає методичне забезпечення самостійної роботи студентів, яке передбачає не лише задачі та практичні ситуації, а й детальну пояснювальну частину, в якій подаються розв'язки аналогічних вправ та його алгоритм.

Автори посібника не претендують на повноту викладення всіх аспектів формування облікової політики, оскільки ця проблематика є надзвичайно широкою. Вони сподіваються, що викладений у ньому матеріал сприятиме якісній підготовці фахівців за спеціальністю "Облік і аудит" та буде корисним для студентів інших економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів та практикуючих бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, менеджерів тощо.

## **Розділ 1. Нормативно-методологічні засади та особливості формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання**



## ***1.1. Облікова політика як інструмент фінансової звітності***

### **1.1.1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики**

Термін "облікова політика" законодавчо закріплений у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Отже, облікова політика є важливим інструментом формування фінансової звітності та обов'язковим елементом фінансового обліку.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст. 8) формування облікової політики належить до компетенції власника або уповноваженого органа (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством відповідно до засновницьких документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку, але не менше трьох років, несе власник або посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками правомірних вимог щодо додержання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера. Головний бухгалтер, або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, забезпечує його ведення відповідно до вибраної облікової політики.

При цьому підприємство самостійно обирає одну з таких форм ведення бухгалтерського обліку:

- включення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, котрий здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

*Облікова політика дає змогу реалізувати економічну свободу підприємства* в умовах ринкової економіки. Відповідно до ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно:

- визначає свою облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із додержанням єдиних засад, встановлених Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій;
- визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

*Облікова політика забезпечує реалізацію принципу послідовності*, який вимагає постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Облікова політика є важливою передумовою забезпечення такої якісної характеристики фінансової звітності, як зіставність, яка дає змогу користувачам фінансової звітності порівнювати фінансові звіти за різні періоди та різних підприємств.

Відповідно до п. 23 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" підприємство повинно висвітлювати обрану під час формування фінансової звітності облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;

- методів обліку щодо окремих статей звітності. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з

моменту їх виникнення. Виняток становлять події та операції, в результаті яких корегування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У цьому випадку облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбудуться після дати зміни облікової політики.

Чинне законодавство чітко визначає *порядок зміни облікової політики підприємства*. Так, п. 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" передбачено такі причини, які зумовлюють зміну облікової політики.

*По перше*, зміна вимог статуту підприємства (зміна форми власності, виду діяльності, реструктуризація підприємства тощо).

*По-друге*, зміни вимог органу, який затверджує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, тобто внесення поправок до чинних стандартів бухгалтерського обліку або прийняття нових. Наприклад, вилучення з переліку методів оцінки запасів при їх вибутті за методом LIFO вимагає від підприємств, які застосовували цей метод, внести зміни до наказу про облікову політику про застосування іншого методу оцінки запасів.

*По-третє*, зміни, які забезпечать більш достовірне і повне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Наприклад, підприємство займається роздрібною торгівлею, яка передбачає широкий асортимент товарів. Вибуття товарів оцінюється за методом ціни продажу. Керівництво вирішує змінити його на метод FIFO на тій підставі, що він більш точно відображає операції з руху товарів.

При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Наприклад, підприємство торгує будматеріалами. Керівництво прийняло рішення про відкриття цеху з виробництва морозива. Внесено відповідні зміни до статуту. Облікову політику підприємства доповнено методом амортизації виробничого обладнання, варіантом обліку витрат, статтями загальновиробничих витрат тощо. Незважаючи на те, що статутні вимоги доповнено, облікова політика підприємства не змінюється, оскільки цим видом діяльності підприємство раніше не займалося.

Якщо підприємство змінило облікову політику, то необхідно також *змінити показники фінансової звітності минулого звітного періоду*. Відповідно до вимог п. 12 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і

зміни у фінансових звітах" вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. У разі неможливості розрізнити зміни облікової політики та облікових оцінок у бухгалтерському обліку і під час складання фінансової звітності, вони розглядаються і відображаються як зміни облікових оцінок.

Облікова політика є обов'язковою для відображення у фінансовій звітності. Так, відповідно до п. 23, 25 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" облікова політика повинна розкриватися у примітках до фінансової звітності.

### **1.1.2. Принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку в системі облікової політики**

Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Таким чином, зміст облікової політики становлять три складові, які по-різному реалізуються на різних рівнях регулювання облікової політики.

Перша з них це принципи. У п. 3 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" подано таке визначення принципу бухгалтерського обліку: це правило, таким слід керуватися у процесі вимірювання, оцінки та реєстрації господарських операцій і під час відображення їх результатів у фінансовій звітності. Принципи регулюються на загальнодержавному рівні облікової політики. Вони єдині й обов'язкові до використання всіма суб'єктами підприємницької діяльності.

*Принципи ведення бухгалтерського обліку регламентуються Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Під час формування облікової політики підприємства необхідно керуватися такими принципами:*

- безперервності діяльності;
- автономності (або принцип одиниці обліку);
- періодичності;
- нарахування і відповідності доходів та витрат;
- єдиного грошового вимірника;
- обачності;
- повного висвітлення;
- послідовності;
- превалювання сутності над формою;
- історичної (фактичної) собівартості.

*Принцип безперервності* полягає в тому, що оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що його діяльність буде тривати надалі. Отже, припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності. Ліквідація підприємства впливає на класифікацію активів (зокрема їх поділ на поточні та довгострокові за умови ліквідації підприємства втрачає сенс), методику оцінки активів. Так, замість того, щоб оцінювати їх як потенційне джерело доходу, у випадку ліквідації підприємства всі активи оцінюються за ліквідаційною вартістю, тобто за оціночною ціною їх реалізації на ринку в цей момент.

Такий принцип дає змогу логічно і послідовно реалізувати концепції збереження і збільшення капіталу, визначити єдиний підхід до політики амортизації. Послідовне дотримання принципу повною

мірою сприяє забезпеченню контролю за реальним фінансовим зростанням капіталу.

*Принцип автономності* вимагає розглядати кожне підприємство як юридичну особу, відокремлену від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності. Згідно з ним підприємство трактується як самостійний суб'єкт господарювання, що відокремлений від власника підприємства та інших підприємств, і вимагає розглядати підприємства як відокремлені об'єкти обліку, тобто майно й зобов'язання підприємства обліковувати окремо від майна та зобов'язань власників та інших підприємств.

*Принцип періодичності* допускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Він зумовлений необхідністю регулярного надання користувачам інформації про результати діяльності і практичною неможливістю та недоцільністю підведення підсумків за весь період діяльності підприємства - з моменту його заснування до ліквідації.

*Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат* передбачає необхідність порівняння доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів для визначення фінансового результату. Відповідно до принципу нарахування доходи і витрати визначаються на той момент, коли вони здійснені або виникли (а не тоді, коли були отримані або виплачені гроші), і відображаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать.

Фінансові звіти, підготовлені з урахуванням принципу нарахування, інформують користувачів не тільки про здійснені операції, що включають оплату і надходження грошових коштів, а й про зобов'язання заплатити грошові кошти в майбутньому та про грошові ресурси, які мають бути отримані в майбутньому. Така звітність містить різноманітну інформацію про минулі факти господарського життя та про інші події, що особливо важливо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

*Принцип єдиного грошового вимірника*, ґрунтується на вимірюванні та узагальненні всіх операцій підприємства під час формування його фінансової звітності в єдиній грошовій одиниці. Він визначається необхідністю вимірювання фактів та явищ господарської діяльності, що поряд з процесами виявлення, реєстрації, узагальнення, передавання інформації становить сутність бухгалтерського обліку. Принцип єдиного грошового вимірника є обов'язковим лише для фінансового обліку і не заперечує використання інших вимірників у аналітичному обліку.

*Принцип обачності* полягає у тому, що методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає дотримання певної обережності при оцінці за умови невпевненості таким способом, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання або витрати - занижені. Тобто фінансова звітність повинна формуватися на засадах готовності до обліку скоріше потенційних збитків, ніж прибутків. Це виявляється у створенні резервів і в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань - за найбільшою. В основу принципу покладено ідею про те, що за наявності непевності у виборі підходу до обліку того чи іншого показника інтересам користувача найбільше відповідатиме вибір того, який дає менш оптимістичну картину.

Проте надмірне використання принципу обачності може призвести до виникнення прихованих резервів, свідомого заниження оцінки ресурсів, залучених до господарської діяльності, послаблення контролю за збереженням цінностей, відлякування потенційних інвесторів.

*Принцип повного висвітлення* визначає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Інформація у фінансових звітах має бути повною з огляду її суттєвості й ефективності витрат, пов'язаних з одержанням інформації.



*Принцип послідовності* передбачає постійність застосування облікової політики, що випливає з вимоги порівняння звітної інформації. Зміни облікової політики повинні відбуватися лише відповідно до вимог чинного законодавства, які регламентовані П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Вони повинні бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності.

*Принцип превалювання сутності над формою* полягає в тому, що облік операцій і відображення їх у звітності слід здійснювати відповідно до їх економічної сутності, а не лише на основі юридичної форми. Сутність операцій та фактів господарського життя не завжди відповідає тому, що випливає з їх документального оформлення та юридичної форми. Цей принцип передбачає відображення інформації так, щоб вона не суперечила дійсності і відповідала економічній сутності.

*Принцип історичної (фактичної) собівартості* стосується формування оцінки, яка суттєво впливає на показники фінансової звітності. Він передбачає використання як основної оцінки активів під час формування показників фінансової звітності вартості їх виробництва та придбання. Цей принцип визначає пріоритетність цього виду оцінки, що не заперечує застосування інших методів оцінки, які допускаються чинними П(С)БО.

Другою складовою облікової політики, відповідно до визначення поданого в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", є методи обліку, способи та прийоми, що дають змогу здійснювати оцінку ресурсів, ведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку, порядок нарахування амортизації, визначення обсягу реалізації, доходів, витрат, фінансових результатів тощо. Методи ведення обліку регламентуються на рівні держави двома підходами. Перший допускає лише єдино можливий варіант, другий - передбачає альтернативи. В цьому випадку облікова політика на рівні підприємства повинна включати обґрунтування та вибір альтернативних варіантів, оптимальних для цього підприємства.

*Методологічні засади облікової політики регламентуються на рівні держави національними стандартами* ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні" *національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку* - це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. У табл. 1.1 представлено регламентування облікової політики національними стандартами бухгалтерського обліку.

*Таблиця 1.1.* Регламентування облікової політики національними стандартами

Назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
Загальні вимоги до фінансової звітності	3	Визначення облікової політики
	23	Зміст облікової політики
	25	Розкриття облікової політики
Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	9, 10, 13,14	Зміни в обліковій політиці
	11	Сфера застосування облікової політики
	22	Розкриття облікової політики в разі її зміни
Основні засоби	26, 28	Метод нарахування амортизації основних засобів
	16-21	Порядок переоцінки основних засобів
	8	Порядок формування первісної вартості основних засобів у різних випадках надходження
	24, 25	Порядок визначення строку корисного використання
	5	Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку
	14,15	Порядок відображення витрат, пов'язаних з ремонтом основних

		засобів
	27	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

*Продовження табл. 1.1*

	Назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
	Нематеріальні активи	5	Класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку
		7-9	Порядок зарахування витрат на дослідження та розробки під час створення нематеріальних активів
		28	Визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів
		27	Метод нарахування амортизації нематеріальних активів
		19-24	Порядок переоцінки нематеріальних активів
		25	Порядок визначення строку корисного використання
		10-18	Порядок формування первісної вартості нематеріальних активів у різних випадках надходження
	Запаси	16	Оцінка запасів при їх вибутті
		9	Порядок відображення транспортно-заготівельних витрат, їх розподілу
		24-28	Порядок переоцінки запасів
0	Дебіторська заборгованість	8	Метод створення резерву сумнівних боргів

		6	Порядок оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку
		7	Порядок оцінки при відображенні дебіторської заборгованості в балансі
1	Зобов'язання	13	Склад, порядок формування та використання резервів майбутніх платежів
		6	Класифікація зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку

*Продовження* табл. 1.1

	Назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
2	Фінансові інвестиції	4-6	Первісна оцінка фінансових інвестицій
		10	Порядок оцінки на дату балансу фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення
		11	Порядок оцінки фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства
о	Фінансові інструменти	29-33	Первісна оцінка та відображення в балансі фінансових інструментів
4	Оренда	5	Порядок розрахунку та розподілу фінансових витрат у сумі орендних платежів орендодавця
		7	Строк корисного використання об'єкта фінансової оренди
		9	Порядок визначення орендної плати за операційної оренди
		11,12	Порядок розрахунку та розподілу фінансового доходу у складі орендних платежів орендаря
	Дохід	7	Класифікація доходів для цілей

5			бухгалтерського обліку
		11-14	Варіант оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг
		16-19	Порядок визнання доходу, пов'язаного з цільовим фінансуванням
		20	Методика оцінки доходу, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами

*Продовження* табл. 1.1

	Назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
6	Витрати	11	Регулювання переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості
		16	Регулювання переліку і складу змінних і постійних загально-виробничих витрат
		16	Бази розподілу змінних та постійних загально-виробничих витрат
		додаток	Методика розподілу загально-виробничих витрат
7	Податок на прибуток	7	Порядок визначення відстрочених податкових активів
		8	Порядок визначення відстрочених податкових зобов'язань
8	Будівельні контракти	4	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
		7	Порядок визнання доходу за будівельним контрактом
		14	База розподілу загально-виробничих витрат
		15	Порядок визнання адміністративних витрат витратами за будівельним контрактом

9	Об'єднання підприємств	11	Строк корисного використання гудвіла
		12,13	Порядок визнання гудвіла (негативного гудвіла) при придбанні підприємства
0	Консолідована фінансова звітність	9	Вимога до застосування єдиної облікової політики для подібних операцій під час складання консолідованої фінансової звітності

### Закінчення табл. 1.1

	Назва П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
1	Вплив зміни валютних курсів	7,8	Порядок визначення курсових різниць за монетарними та немонетарними статтями
1	Фінансові витрати	4,5	Варіант списання чи капіталізації фінансових витрат
2	Інвестиційна нерухомість	6	Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості
		8-13	Порядок формування первісної вартості інвестиційної нерухомості за різних умов надходження
		16-20	Методика оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу

Третя складова облікової політики відповідно до визначення, поданого в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", - процедури. Вона стосується технології оброблення даних та організації бухгалтерського обліку. Процедурні питання можуть визначатися на державному рівні як єдино дозволений варіант (форми первинних документів, перелік та склад фінансової та статистичної звітності, організація зберігання та

утилізації документів й облікових реєстрів, організація матеріальної відповідальності тощо) або як альтернативні варіанти:

- суб'єкт ведення обліку на підприємстві (керівник, бухгалтерська служба, аудиторська чи консалтингова служба, приватний підприємець);
- тип організаційної структури бухгалтерської служби (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова);
- форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, автоматизована, спрощена).

Проте часто процедурні питання визначаються особливостями та специфікою підприємства і тому регламентуються на рівні підприємства. До таких процедурних питань належать:

- перелік облікових номенклатур;
- робочий план рахунків;
- порядок організації матеріальної відповідальності;
- перелік та склад внутрішньої звітності;
- перелік осіб, які мають право підпису документів;
- порядок документообігу;
- порядок ведення управлінського обліку;
- форми внутрішньої звітності;
- технологія оброблення облікової інформації;
- склад інвентаризаційної комісії;
- організація ведення податкового обліку тощо.

*Основним документом, який регламентує облікову політику на рівні підприємства, є наказ про облікову політику. Цим наказом*

затверджуються методологія та організація ведення обліку на підприємстві.

У процесі розроблення наказу про облікову політику слід враховувати такі фактори:

- нормативно-правову базу;
- юридичний статус підприємства;
- галузеві особливості;
- специфіку та завершеність технологічного процесу;
- розміри підприємства та вид діяльності;
- наявність структурних підрозділів та сегментів бізнесу;
- наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів;
- стратегію фінансово-економічного розвитку;
- фінансовий стан підприємства тощо.

У наказі про облікову політику зазначається вибраний підприємством варіант з альтернатив, дозволених чинним законодавством. Якщо нормативними документами не регламентується порядок ведення обліку чи окрема процедура, то підприємство самостійно визначає його, базуючись на професійних судженнях та чинних П(С)БО і затверджує цю норму в наказі про облікову політику.

На практиці структура наказу про облікову політику складається з таких розділів: преамбула, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, додатки (перелік статей загальнопромислових, адміністративних, маркетингово-збутових витрат; робочий план рахунків; схема документообігу; перелік первинних документів, що застосовуються на підприємстві; зразок підписів осіб, які мають право підпису первинних документів; склад та форми внутрішньої звітності тощо). Деякі підприємства виділяють окремим документом організаційні аспекти обліку.



## **1.2. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком**

### **1.2.1. Підходи до трактування облікової політики у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі**

Впровадження ринкової економіки пов'язано зі зростанням ступеня свободи суб'єктів господарської діяльності та управління. Особливі труднощі під час переходу від адміністративних до ринкових методів управління виникають у процесі формування облікової системи. Як відомо, бухгалтерський облік протягом багатьох десятиліть був жорстко регламентованою системою. Сьогодні підприємствам надається можливість вибору способів оцінки, складу бухгалтерських рахунків, методів та процедур ведення обліку на окремих його ділянках. Проте самостійність підприємств законодавчо обмежена державним регламентуванням бухгалтерського обліку, яке представлено переліком методик і облікових процедур, що мають допустимі альтернативи. Їх вибір закріплюється відповідною обліковою політикою. Таким чином, важливою складовою обліково-економічної роботи підприємства є вибір та обґрунтування облікової політики, яка забезпечить ефективне функціонування всієї системи бухгалтерського обліку.

Поняття облікової політики є порівняно новим для вітчизняної науки. Не дивлячись на велику кількість публікацій у фаховій пресі, присвячених проблемам формування облікової політики<sup>1</sup>, залишається багато невирішених питань як теоретичного, так і прикладного характеру. Зокрема, недостатньо відпрацьованими є теоретичні положення, пов'язані з трактуванням сутності, структурних елементів, інструментів облікової політики, наслідком чого є існування суттєвих проблем у практиці ведення обліку. Як показують проведені дослідження у багатьох випадках робота щодо формування облікової політики на підприємствах обмежується складанням наказу про облікову політику, який не рідко має формальний характер, часто переобтяжений інформацією, що дублює інші внутрішні регламенти підприємства. У фінансовій звітності вітчизняних підприємств дуже рідко розкривається інформація стосовно облікової політики попри те, що таке розкриття інформації вимагається П(С)БО.

Особливо гострою є проблема відсутності методичного забезпечення, яке дало б змогу вибирати та обґрунтовувати облікову політику підприємства. Якщо в наукових дослідженнях останніх років намагаються дати відповідь на питання: "Що таке облікова політика?", то питання "Як формувати облікову політику?\*" залишається поза увагою науковців.

У фаховій літературі можна виокремити два підходи до визначення облікової політики. Перший підхід практично дублює законодавче визначення облікової політики і трактує її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності. Другий - визначає облікову політику в широкому розумінні як управління обліком та у вузькому як сукупність способів ведення обліку (вибір конкретних методик ведення обліку)<sup>1</sup>.

Зауважимо, що вітчизняний підхід до трактування облікової політики дещо відрізняється від прийнятого в міжнародній практиці. Так, згідно з МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" певні принципи, основи, домовленості, правила та практика визначаються як облікова політика, яка має бути розкрита у примітках до фінансової звітності. На перший погляд основний акцент такого трактування полягає у прив'язці облікової політики до фінансової звітності. Аналогічна вимога є й у вітчизняному законодавстві. Проте у виняткових випадках, коли керівництво доходить висновку, що відповідність вимогам стандартів може вводити в оману користувачів фінансової звітності таким чином, що це су перешкоди меті підготовки фінансової звітності, МСФЗ 1, на відміну від вітчизняного законодавства, дає змогу підприємству відхилитися від вимог стандартів. У таких випадках підставою для визначення облікових методів та процедур повинно бути професійне судження. Підприємства зобов'язані розкривати причини і природу відхилень від стандартів.

Отже, облікова політика включає як вибір альтернатив серед рекомендованих МСФЗ, так і методику, що базується на професійних судженнях. Вимоги вітчизняного законодавства є обов'язковими і не передбачають будь-яких відхилень. Вони визначають облікову політику виключно як елемент фінансової звітності. Це не можна

вважати недоліком чинного законодавства, адже Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та П(С)БО стосуються насамперед фінансового обліку. Тому під час формування всієї системи обліку не слід обмежуватися визначенням, наданим у нормативних документах. Більш правомірним, на наш погляд, є другий підхід до трактування облікової політики, який визначає облікову політику як інструмент управління системою бухгалтерського обліку.

Поняття "політика" у загальному розумінні означає лінію поведінки, діяльність певного суб'єкта (держави, групи людей) стосовно певного об'єкта задля реалізації намічених цілей. Тобто для формування певної політики (фінансової, інвестиційної, амортизаційної, облікової) необхідно дати відповідь на три запитання.

1. Хто здійснює діяльність? (суб'єкт).
2. Що є об'єктом впливу? (предмет або об'єкт).
3. Як досягти наміченої мети? (методика).

Під поняттям "управління системою бухгалтерського обліку" слід розуміти цілеспрямований вплив на систему збирання, накопичення, узагальнення, оброблення інформації з метою реалізації цілей цієї системи. Система управління також включає такі обов'язкові елементи, як суб'єкт та об'єкт впливу. Суб'єкт управління реалізує свій вплив через відповідні функції, які суттєво різняться на різних рівнях формування облікової політики.

Оскільки облікова політика - це діяльність, пов'язана з управлінням, вона має багато спільного з ним, проте ототожнювати їх не слід. Вони відрізняються за предметом впливу, функціями. Відмінною може бути і мета.

Наведені вище міркування дають змогу визначати облікову політику як цілеспрямовану діяльність людей з управління бухгалтерським обліком задля досягнення поставленої мети.

Облікова політика, як діяльність людей з управління обліком, повинна включати три складові: предмет, суб'єкт, метод.

### 1.2.2. Мета, завдання та предмет облікової політики

Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є мета, задля реалізації якої вона здійснюється. Наявність цілей є надзвичайно важливою властивістю управління. "Управління, власне, і виникає тому, що люди бажають досягти певних цілей, здійснити свої наміри, задовольнити свої потреби, одержати необхідний результат"<sup>1</sup>.

Необхідність облікової політики пов'язана з відносністю істини в бухгалтерському обліку. Облікову політику можна трактувати, з одного боку, як процес вибору певних варіантів, а з іншого, як інструмент упорядкування, регламентування облікових прийомів та методів.

Вибір тих чи інших варіантів та методів ведення обліку приводить до того, що одні й ті самі факти господарського життя на різних підприємствах можуть інтерпретуватися в бухгалтерському обліку по-різному і, відповідно, по-різному впливати на балансові статті.

Тобто за допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, впливати на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами - ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дають змогу, з одного боку, з максимальним ступенем достовірності відображати в обліку факти господарської діяльності, а з іншого - впливати на показники фінансового стану.

Недостатнє розуміння цього бухгалтерами-практиками, керівниками, власниками підприємств є одним із суттєвих факторів низької ефективності формування облікової політики в практиці ведення обліку вітчизняних підприємств.

Таким чином, метою формування облікової політики в найзагальнішому вигляді має бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики, крім зазначених вище міркувань, повинно включати пріоритети, стратегічні, тактичні й оперативні цілі діяльності підприємств. Під час формування мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства. Отже, подане визначення мети

облікової політики повинно конкретизуватися з огляду особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань. Оскільки у вітчизняній обліковій системі, попри дискусії, що точаться у фаховій пресі, реалізуються як фінансові, так і управлінські та податкові функції, основним завданням облікової політики стосовно фінансового обліку повинно бути забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності і нормативів фінансових коефіцієнтів з метою досягнення максимальної привабливості для інвесторів; стосовно управлінського (внутрішньогосподарського) обліку - формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень; стосовно податкового обліку - оптимізація оподаткування.

Для організації процесу формування облікової політики необхідно визначити складові предмета облікової політики. Більшість авторів підкреслює, що облікова політика повинна охоплювати *теорію, методологію, технологію, організацію обліку*. Такий погляд є виправданим, оскільки це впливає з трактування облікової політики як інструменту управління обліком. Зауважимо лише, що організація є системоутворювальною функцією управління. Вона може застосовуватися до будь-якого елемента, яким необхідно управляти. Наприклад, технологію облікового процесу і техніку ведення обліку також потрібно організовувати. Тому для визначення предмета облікової політики, слід враховувати також організацію роботи облікового апарату.

*Теорія* облікової політики включає принципи обліку, наукові положення, конструювання інформаційної системи, визначення предмета обліку, методів збирання й оброблення даних.

*Методологія обліку* передбачає процедури отримання первинних даних, оцінки ресурсів, ведення рахунків, нарахування амортизації, обліку ремонтів, визначення обсягу реалізації, доходів, фінансових результатів тощо.

*Технологія оброблення даних* включає: план рахунків; форми обліку; послідовність проходження документів; організацію внутрішнього

контролю; порядок ведення реєстрів, відомостей, розробних таблиць; проведення інвентаризації; складання звітів.

*Організація обліку* передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану та децентралізовану системи оброблення даних, розроблення робочих інструкцій для працівників бухгалтерії, графіків документообігу, внутрішніх стандартів, комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами та службами.

### 1.2.3. Суб'єкти та рівні регулювання облікової політики

Діяльність, що становить зміст облікової політики, здійснюється певними суб'єктами. Зміст окремих елементів та методи, які використовуються під час формування облікової політики, залежать від рівня її реалізації. Вважаємо за доцільне виокремлення *трьох рівнів суб'єктів облікової політики: державного, проміжного (галузевого, відомчого), локального (підприємства).*

Суб'єкт здійснює вплив на об'єкт шляхом реалізації функції, яку він виконує. У процесі формування облікової політики на різних рівнях домінують різні функції управління: регулювання на державному рівні; аналіз на галузевому (відомчому) рівні; організація на рівні підприємства. Тому зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях буде відмінним.

Облікова політика, крім мети, суб'єкта, об'єкта, повинна включати певні інструменти, важелі, які забезпечують документальне, правове оформлення управлінської дії. *Інструменти облікової політики* - це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні розробки та рекомендації, інші внутрішні регламенти підприємства. При цьому на різних рівнях використовують різні інструменти облікової політики (табл. 1.2).

Вони, з одного боку, є результатом відпрацювання облікової політики, наприклад, наказ про облікову політику закріплює вибрані підприємством методи та варіанти, а з іншого - важелем, що дає змогу забезпечити підтримання системи бухгалтерського обліку в стані, що відповідає поставленій меті облікової політики.

Чітке визначення переліку та змісту інструментів облікової політики відповідного рівня є особливо важливим для формування ефективної облікової політики підприємства з огляду неякісного відпрацювання наказів про облікову політику та наявності дублювання внутрішніх регламентів більшості підприємств, що спостерігається у вітчизняній практиці.

Рівень облікової політики	Інструменти облікової політики	Елементи облікової політики
Державний	Закони; <i>П(С)БО</i> ;положення; нормативи	Теорія
Галузевий (відомчий)	Методичні рекомендації щодо вибору  та оптимізації альтернативних варіантів облікової політики; довідкові дані про рівень показників інших підприємств	Методологія
	Наказ про облікову політику*;  внутрішні регламенти щодо методичного забезпечення обліку окремих об'єктів (інструкції з обліку витрат та калькулювання собівартості; з обліку та руху сировини тощо)	
Локальний (підприємства)	Перелік облікових номенклатур та їх носіїв;  форми первинних документів;  оперограми первинних документів;  графіки руху документів;  форма ведення обліку;  облікові реєстри та техніка їх	Технологія

	ведення;  робочий план рахунків;	
--	--	--

\* Включає лише пункти, за якими немає інших внутрішніх регламентів, а також обрані альтернативи методів оцінки та обліку серед дозволених законодавством

### Закінчення табл. 1.2

Рівень облікової політики	Інструменти облікової політики	Елементи облікової політики
	<p>накази, положення та графіки проведення інвентаризації; табель-календар, графік складання звітності;</p> <p>перелік та склад фінансової, статистичної та внутрішньої звітності; організація зберігання та утилізації документів</p>	
	<p>Схема організації облікового апарату;</p> <p>форма поділу та кооперування праці;</p> <p>тип організаційної структури облікового апарату;</p> <p>внутрішні організаційні регламенти щодо роботи облікової служби</p> <p>(Положення про бухгалтерську службу, відділи; посадові інструкції;</p> <p>графіки робіт та подання документів)</p>	Організація бухгалтерської служби
	Штатний розклад апарату	



бухгалтери; перелік осіб з правом розпорядчого підпису; номенклатура справ бухгалтерії
--

Такий підхід до трактування складових облікової політики як цілеспрямованої діяльності з управління обліком дає можливість визначити зміст діяльності з формування облікової політики як державне регулювання бухгалтерського обліку, методичне забезпечення формування облікової політики на галузевому (відомчому) рівні, організацію облікового процесу на підприємстві.

Окреслимо зміст діяльності з формування облікової політики різних рівнів, основні проблеми, пов'язані з формуванням облікової політики, та можливі шляхи їх вирішення (табл. 1.3).

*Державний рівень регулювання облікової політики* передбачає визначення:

- базових принципів та основних засад ведення обліку, ступеня регламентування обліку;
- методологічних підходів до оцінки та процедур ведення обліку під час формування фінансової звітності;
- окремих елементів технології та організації ведення обліку.

Відпрацювання облікової політики на державному рівні розпочалося з початком реформування бухгалтерського обліку в Україні відповідно до програми реформування, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706.

Нині в чинному законодавстві чітко визначено підходи до регламентування обліку, сформульовано принципи ведення обліку та фінансової звітності, законодавчо закріплено окремі елементи технології облікового процесу (інвентаризація, документування, форми ведення обліку). Є документи, що регламентують організацію роботи облікової служби. Розроблено та затверджено наказами Міністерства фінансів України 32 національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають міжнародним стандартам, враховують правові норми провадження підприємницької діяльності,

що дає можливість формувати інформаційну базу для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогнозних показників розвитку підприємств та відповідних макроекономічних показників.

Таблиця 1.3. Зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях

Рівні облікової політики	Елементи облікової політики			
	Теорія	Методологія	Технологія	Організація бухгалтерської служби
Державний	Визначення: — рівня регламентації бухгалтерського обліку; — єдиних принципів ведення обліку	Визначення: — єдиного можливих та альтернативних варіантів методів оцінки й обліку окремих об'єктів для формування фінансової звітності; — типового плану рахунків; — форм фінансової звітності	Встановлення: — загальних вимог до проведення інвентаризації; — вимог щодо документального забезпечення записів; — альтернативних варіантів форм ведення обліку	Визначення: — кваліфікаційних характеристик працівників бухгалтерського обліку; — міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку
Галузевий (відомчий) рівень		Розроблення методичного забезпечення вибору та оптимізації облікової політики підприємства	Розробка методичного забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку	
Локальний (рівень підприємства)		Вибір: — методів оцінки та ведення обліку з альтернатив, дозволених законодавчо під час формування фінансової звітності;	Вибір: — облікових номенклатур, їх носіїв; — формування робочого плану рахунків;	Вибір: — суб'єкта ведення обліку; — формування організаційної структури бухгалтерської служби;

Закінчення табл. 1.3

Рівні облікової політики	Елементи облікової політики			
	Теорія	Методологія	Технологія	Організація бухгалтерської служби
		— розроблення методики ведення внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності; — вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежі	— визначення документообігу та документопотоків; — вибір форми бухгалтерського обліку і техніки ведення облікових реєстрів, звітності; — організація внутрішнього контролю	— визначення обсягу робіт та чисельності; — організація робочого місця, режиму роботи; — організація бухгалтерського діловодства

Проте процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості міжнародних ринків капіталу зумовили нові вимоги до формування інформаційної бази підприємств. У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки

капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку у напрямі реалізації вимог Закону України "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу".

З цією метою Кабінетом Міністрів України схвалено "Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності" від 24 жовтня 2007 р. № 911-р, яка передбачає удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення обліку всіма суб'єктами господарювання.

### Локальний рівень регулювання облікової політики

Трактування облікової політики як інструменту управління бухгалтерським обліком дає можливість визначити, що облікова політика на рівні підприємства повинна включати:

- методологічні питання, а саме: вибір методів оцінки та ведення обліку з альтернатив, дозволених законодавством під час формування фінансової звітності; розроблення методики ведення внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності; вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежі;

- організацію технології ведення облікового процесу на підприємстві;

- організацію роботи бухгалтерської служби підприємства.

Практичний досвід формування облікової політики вітчизняними підприємствами підтверджує застосування формального підходу, що зумовлює низьку ефективність облікової політики. Як правило, робота з формування облікової політики на практиці обмежується затвердженням наказу про облікову політику. В більшості випадків цей наказ розроблявся під час

трансформування фінансової звітності відповідно до П(С)БО, а тому не відповідає сучасним умовам, має формальний характер, включає інформацію, яка дублює інші документи. Не применшуючи ролі наказу про облікову політику, слід зауважити, що це не єдиний інструмент облікової політики (див. табл. 1.2). Тому наказ повинен включати вибрані підприємством методи та альтернативи з дозволених законодавством, а іншу інформацію - лише, коли немає відповідних нормативних документів та внутрішніх регламентів підприємства. Таким чином, формування облікової політики підприємства має передбачати створення (упорядкування) системи внутрішніх регламентів підприємства, які закріплюють вибрані підприємством методи ведення обліку, технологію облікового процесу, варіанти організації роботи облікового апарату.

Серед причин як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру, що зумовлюють недоліки облікової політики вітчизняних підприємств зауважимо такі.

Визначення облікової політики - це надзвичайно складний і трудомісткий процес, який вимагає від учасників неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, що відбуваються на підприємстві, володіння інформацією про зовнішнє середовище стосовно напрямів і перспектив розвитку галузі та конкурентів, знання стратегії розвитку підприємства, основних пріоритетів амортизаційної, інвестиційної, фінансової політики підприємства. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій та фактів, уміння бачити перспективу, неординарно мислити.

Вибір та обґрунтування окремих елементів облікової політики потребує складних розрахунків та математичного апарату (визначення складу постійних та змінних витрат на основі кореляційних зв'язків), інформації про середньогалузеві показники та показники аналогічних підприємств (визначення строків служби основних засобів).

Таким чином, розроблення ефективної облікової політики вимагає зусиль широкого кола фахівців та залучення відповідних

матеріальних ресурсів. На практиці формуванням облікової політики підприємства в переважній більшості займається бухгалтерія. Бухгалтерські служби далеко не всіх великих підприємств, не кажучи про малий та середній бізнес, можуть забезпечити подібну роботу. Бухгалтери, у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, обмеженням компетенції професійними обов'язками, завантаженістю поточною роботою з ведення обліку та формування податкової звітності, нечітким інструментарієм та методичним забезпеченням вибору й оптимізації варіантів облікової політики, не в змозі ефективно формувати облікову політику.

Отже, основними причинами незадовільної роботи з формування ефективної облікової політики на практиці, є:

- неналежний потенціал у складі бухгалтерської служби особливо малих та середніх підприємств;
- незацікавленість працівників бухгалтерської служби, оскільки збільшується обсяг робіт;
- недостатній рівень економічної освіти керівників та власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності підприємства, як наслідок, неготовність керівників та власників виділяти додаткові ресурси для здійснення цієї роботи.

Разом з тим ринок зумовлює зростання самостійності суб'єктів підприємницької діяльності у сфері управління, обмеження регламентування бухгалтерського обліку на державному рівні базовими принципами, основними підходами та методами ведення обліку. При цьому більша частина роботи з управління підприємством і в тому числі бухгалтерським обліком переноситься на рівень підприємства. Ринок вимагає зміни характеру праці облікового працівника, його місця та ролі в управлінні підприємством. Розуміння цього наявне у вітчизняній науці та фаховій пресі. Проте на практиці бухгалтер продовжує залишатися не стільки аналітиком-управлінцем, скільки рахівником, який

завантажений поточною роботою з ведення обліку та стурбований у першу чергу, формуванням та вчасним поданням фінансової і податкової звітності.

За таких умов для ефективного управління бухгалтерським обліком необхідно передбачити структури, які б могли займатися розробленням інструментарію та методичного забезпечення формування облікової політики підприємства. Для вирішення проблем, що виникають у процесі формування облікової політики підприємства, доцільним є виокремлення проміжного рівня облікової політики (крім державного рівня та рівня підприємства), на якому повинна превалювати аналітична функція управління бухгалтерським обліком, а основним завданням - розроблення методичного забезпечення формування облікової політики підприємства. Суб'єктами облікової політики цього рівня можуть бути галузеві міністерства, відомства, асоціації підприємств, науково-дослідні установи галузевого спрямування тощо.

#### **Проміжний (галузевий, відомчий) рівень облікової політики**

Діяльність з формування облікової політики галузевого (відомчого) рівня повинна включати аналіз чинного законодавства з регламентування обліку, галузевих особливостей, практики ведення обліку, досягнень вітчизняної та зарубіжної науки і розроблення методичних рекомендацій стосовно:

- методики формування облікової політики підприємства;
- вибору та обґрунтування окремих елементів облікової політики та їх складових;
- впливу елементів облікової політики та альтернативних варіантів їх обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління, що дасть можливість керівнику та власнику використовувати облікову політику як інструмент управління;

- тестування показників діяльності, економічної політики та стратегії підприємств для визначення цілей облікової політики підприємства і критеріїв вибору альтернативних варіантів;

- галузевих особливостей застосування П(С)БО.

### ***1.3. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)***

#### **1.3.1. Визначення статусу малого підприємства**

Перехід економіки України від централізованого управління до ринкового регулювання значно вплинув на умови функціонування підприємств, що призвело до їх трансформації. Так, великі промислові підприємства частково перестали існувати або зменшили обсяги виробництва, інші були реструктуровані, що зумовило їх перехід до категорії "малих". Суб'єкти господарювання, що створюються в сучасних умовах, також тяжіють до малого бізнесу. Це зумовлює збільшення частки підприємств малого бізнесу, зростання їх впливу на стан економіки країни. В Україні розроблено нормативну регламентацію визначення статусу малого підприємства, методології та організації обліку, оподаткування і формування звітності малими підприємствами.

Система бухгалтерського обліку та звітності підприємств малого бізнесу в Україні має свої специфічні особливості, які, насамперед, зумовлені особливостями їх господарської діяльності, а також нормами законодавства України. Підприємства малого бізнесу, як і всі інші суб'єкти господарювання України, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність. При цьому організація бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу повинна базуватися на загальноприйнятих в Україні й у міжнародній практиці принципах і методичних засадах, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

На рівні кожного суб'єкта господарської діяльності побудова обліку має враховувати всі особливості організації та ведення підприємницької діяльності цього суб'єкта та формалізуватись у вигляді наказу з облікової політики.

Свідомий вибір елементів облікової політики передбачає їх базування на оптимізації оподаткування, виваженій інвестиційній і дивідендній політиці. Дослідження облікової практики малих підприємств свідчить про нехтування цими обставинами, що зумовлено як суб'єктивно (незначний досвід роботи працівників і невідповідність кваліфікаційним вимогам), так і об'єктивно (нездійснення зовнішнього контролю якості ведення бухгалтерського обліку, високий рівень тіньової економіки). Крім того, на відсутність виваженої облікової політики підприємств малого бізнесу впливає також неузгодженість визначень у різних нормативних документах.

На рівні чинного законодавства все ще не врегульовано питання віднесення підприємств до сфери малого бізнесу.

Так, термін "суб'єкт малого підприємництва" (СМП) виник у нашій країні з набранням чинності Указом Президента від 3 липня 1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва". Однак сьогодні діє ще декілька нормативних документів, які по-різному його визначають.

Згідно зі ст. 1 *Закону України "Про державну підтримку суб'єктів малого підприємництва"* від 19 жовтня 2000 р. № 2063 суб'єктами малого підприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;

- юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і обсяг річного валового доходу не перевищує 500 000 євро.



Згідно з Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" в редакції від 28 червня 1999 р, № 746/99

спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

- фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи й у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб, та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн;

- юридичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, і обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) яких за рік не перевищує 1 млн грн.

Отже, чинне законодавство передбачає два поняття: суб'єкт малого підприємництва та суб'єкт малого підприємництва, що має право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. Проте не зрозуміло навіщо їх відокремлювати, оскільки введення цього терміна саме і було пов'язано з наданням права застосування спрощеної системи.

Крім того, в Україні досить давно є поняття "мале підприємство". Ще у 1991 р. *Законом України "Про підприємства в Україні"* було встановлено критерій зарахування підприємств до малих, а саме - чисельність працюючих залежно від галузі, до якої належить підприємство. Згідно з п. 2 ст. 2 цього Закону з малих підприємств належали новостворювані та діючі підприємства:

- у промисловості та будівництві - з чисельністю працюючих до 200 осіб;

- в інших галузях виробничої сфери - з чисельністю працюючих до 50 осіб;

- у науці і науковому обслуговуванні - з чисельністю працюючих до 100 осіб;

- у галузях невиробничої сфери - з чисельністю працюючих до 25 осіб;

- у роздрібній торгівлі - з чисельністю працюючих до 15 осіб.

1 січня 2004 р. набрав чинності новий *Господарський кодекс*, який замінив низку законів, серед яких і Закон України "Про підприємства в Україні".

Так, відповідно до п. 7 ст. 63 Господарського кодексу залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік всі підприємства поділяються на малі, середні та великі. *Малими* вважаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної 500 тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Отже, поняття "мале підприємство" до затвердження нового Господарського кодексу було більш широким і включало як суб'єкт малого підприємництва (СМП), так і суб'єкт підприємницької діяльності (СПД). З 2004 р. розбіжностей між цими поняттями немає.

Щодо поняття "платник єдиного податку", то таким платником є суб'єкт малого підприємництва, який виявив бажання перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Отже, поняття "суб'єкт малого підприємництва" ширше за поняття "платник єдиного податку" (чи "суб'єкт малого бізнесу") й охоплює як ті підприємства, що скористалися правом переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, так і ті, на яких це право поширено, але реалізувати його вони не вважають за потрібне.

Одним із суттєвих факторів, що впливає на облікову політику підприємства малого бізнесу, є можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

### **1.3.2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу**

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для підприємств малого бізнесу передбачає спрощення:

- оподаткування: заміну сплати певних видів податків, зборів та платежів єдиним податком;

- бухгалтерського обліку: можливість застосування спрощеного Плану рахунків, простої та спрощеної форм обліку, спрощеної методики обліку витрат;

- звітності: обов'язкове складання звітності відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Аналіз нормативної регламентації організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, наукової літератури з формування наказів з облікової політики, практики господарювання щодо облікової політики дає можливість визначити такі групи елементів формування облікової політики підприємств малого бізнесу.

1. Форма ведення бухгалтерського обліку та форми його організації.

2. Способи ведення бухгалтерського обліку, що розробляються підприємством (наприклад, визначення взаємозв'язку між внутрішньогосподарським та фінансовим обліком, фінансовим та податковим).

3. Елементи облікової політики, які враховують спеціалізацію підприємств. Результатом відпрацювання цих елементів є розроблення робочого плану рахунків, обов'язкової складової наказу з облікової політики.

4. Елементи облікової політики, що виникли в діяльності підприємства у звітному періоді. Ця група елементів має бути оформлена як додаток до наказу про облікову політику.

5. Обов'язкові елементи облікової політики. В багатьох стандартах, що регламентують методологію обліку за окремими об'єктами, передбачена можливість використання одного з варіантів.

Щодо форм організації бухгалтерського обліку, то згідно з п. 4 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником чи керівником підприємства.

На практиці ведення бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу часто здійснюється бухгалтером або власником підприємства, які не мають відповідної освіти у сфері обліку. У зв'язку з цим актуальним є впровадження нового виду послуг - аутсорсингу, сутність якого полягає в передачі функцій розроблення, виробництва, технічної підтримки, обслуговування, адміністрування тощо професіоналам, які спеціалізуються на тій чи іншій бізнес-функції. В сучасних умовах доцільною є саме така організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу.

Таким чином, для малих підприємств для ведення обліку доцільним є залучення послуг спеціалізованих аудиторських або бухгалтерських фірм. Завдання аудиторської фірми в цьому випадку полягає у постановці обліку на підприємстві, розробленні

документообігу, узагальненні інформації та складанні звітності в установлені строки.

Основою бухгалтерського обліку є чітке та обов'язкове *документування усіх господарських операцій*. У процесі організації документування і документообігу СМП, як і інші підприємства та організації України, керуються вимогами Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", а також Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Бухгалтерії СМП повинні розробити пакети первинних документів відповідно до завдань обліку за кожною ділянкою (облік матеріальних цінностей, основних засобів, оплати праці, процесів постачання, виробництва, випуску і реалізації продукції, робіт, послуг, облік результатів діяльності тощо).

Для документування господарських операцій СМП можуть застосовувати типові міжвідомчі форми первинних документів або відомчі форми, також їм надано право самостійно розробляти первинні облікові документи з урахуванням особливостей господарської діяльності і потреб управління.

Бухгалтерія СМП також повинна визначити порядок документообігу первинних документів від моменту їхнього створення до моменту передавання до архіву для подальшого зберігання. Для цього розробляється графік документообігу з обов'язковим зазначенням виконавців, відповідальних за перевірку та оброблення документів, дати виконання і пункти передачі документів для подальшого оброблення, використання та зберігання у поточному і постійному архівах.

Перевірені дані цих первинних документів реєструються й узагальнюються в облікових реєстрах, склад яких визначається формою бухгалтерського обліку.

Важливим елементом облікової політики підприємств малого бізнесу є доцільність застосування спрощеної форми обліку, а

оскільки її складові взаємопов'язані, то і розглядати їх потрібно у комплексі.

Наказом Міністерства фінансів України № 186 у 2001 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва (спрощений План рахунків). При цьому зазначено, що суб'єкти підприємницької діяльності застосовують спрощений План рахунків у випадку складання ними фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні План рахунків бухгалтерського обліку було розроблено з метою максимального спрощення процедури складання фінансової звітності на основі забезпечення відповідності рахунків показникам звітності. Зрозуміло, що *спрощений План рахунків* має відповідати таким самим вимогам. Однак аналіз структури Звіту та спрощеного Плану рахунків свідчить, що у такому вигляді, в якому він затверджений, його використання є проблематичним, зокрема щодо обліку дебіторської заборгованості, елементів затрат, розрахунків з бюджетом, розрахунків зі страхування, капіталу, доходів. Тому необхідне розроблення робочого Плану рахунків, варіант якого подано у табл. 1.4.

Оскільки обов'язковою умовою застосування спрощеного Плану рахунків є складання звітності за П(С)БО 25, обидва елементи спрощення обліку для СМП мають застосовуватись лише одночасно. Проте на рівні нормативної регламентації користувачі П(С)БО 25 та спрощеного Плану рахунків не узгоджені.

*Таблиця 1.4.* Робочий План рахунків суб'єктів малого підприємництва

Номер рахунку					
Типовий рахунків	План	Спрощений рахунків	План	Робочий рахунків	План

10		
11	10	10
12		
13	13	13
14	14	14
15	15	15
16		
17	-	18
18	18	
19	-	20
20		
21	20	
22		
23	23	23
24		26
25	-	
26		
27	26	
28		28
30	30	30
31		31
33	co	
34		
35	35	35
36		36
37	37	37
38		38

*Продовження табл. 1.4*

Номер рахунку
---------------

Типовий рахунків	План	Спрощений рахунків	План	Робочий рахунків	План
39		39		39	
40		40		40	
41				42	
42				43	
43				44	
44		44		44	
45				46	
46				47	
47				47	
48		47			
49		-		55	
50					
51					
52					
53					
54		-			
55		55			
60				60	
61				61	
62				63	
63				64	
64		СА		64	
65		64		65	
66		66		66	
67		68		68	
68					

*Закінчення табл. 1.2*

Номер рахунку
---------------



Типовий рахунків	План	Спрощений рахунків	План	Робочий рахунків	План
69		69		69	
70				70	
71				71	
72 73 74		70		74	
75				75	
76		-			
79		79		79	
80		84		80	
81				81	
82				82	
83				83	
84				84	
85		-		-	
90,91,92, 93, 94				-	
95, 96, 97, 98, 99		85		85 (97, 99)	

Згідно з п. 2 зазначеного вище наказу № 186 спрощений План рахунків можуть застосовувати:

- суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи, які визнані згідно з чинним законодавством СМП;

- юридичні особи, які не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ);

- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Відповідно до п. 2 П(С)БО 25 норми цього положення застосовуються СМП, які визнані як такі відповідно до чинного законодавства, і представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Тобто юридичні особи, які не займаються підприємницькою діяльністю, не мають права складати спрощену фінансову звітність. Тому право застосування спрощеного Плану рахунків у цьому випадку є недоречним, оскільки скласти повну фінансову звітність на його підставі не можливо. Однак аналіз нормативної бази показує, що ця група користувачів згадується також в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, при зазначенні суб'єктів, які можуть використовувати спрощену методику обліку витрат, що передбачає застосування для обліку витрат лише рахунки класу 8 без використання рахунків класу 9.

Це свідчить про можливість застосування такими суб'єктами спрощеної форми бухгалтерського обліку, яка, у свою чергу, передбачає складання спрощеної звітності, а відповідно п. 2 П(С)БО 25 має бути доповнений цією категорією користувачів. До того ж, на практиці рішення про доцільність застосування спрощеного Плану рахунків приймається на рівні підприємства, а складання звітності на підставі П(С)БО 25 за умови відповідності критеріям СМП є обов'язковим.

Таким чином, наказом з облікової політики малого підприємства має бути зафіксоване рішення підприємства щодо ведення обліку із застосуванням спрощеного Плану рахунків або робочого Плану рахунків, розробленого на базі типового Плану рахунків. У разі застосування робочого Плану рахунків випадку має бути зазначено процедуру трансформування залишків за рахунками у показники фінансової звітності відповідно до П(С)БО 25.

### **1.3.3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики**

Зменшення кількості рахунків у спрощеному Плані рахунків призвело до втрати аналітичності інформації, особливо щодо обліку витрат. Відповідно у практичній діяльності СМП виробничої сфери змушені вести облік затрат за звичайними підходами, тобто з

використанням рахунків класу 9, а вже після цього формувати інформацію про елементи затрат.

До особливостей спрощеного Плану рахунків належать такі:

- порівняно з рахунками загального Плану рахунків, рахунки спрощеного Плану застосовуються, як правило, для обліку та узагальнення інформації про групи активів, капіталу і зобов'язань;

- назви рахунків спрощеного Плану збігаються з назвами аналогічних рахунків загального Плану рахунків, за винятком рахунків 40 "Статутний капітал", 70 "Доходи від реалізації" і 84 "Інші операційні витрати", котрі у спрощеному Плані рахунків відповідно мають такі назви: рахунок 40 "Власний капітал", рахунок 70 "Доходи" і рахунок 84 "Витрати операційної діяльності";

- у спрощеному Плані рахунків немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торговельної націнки ведеться на рахунку 26 "Готова продукція" спрощеного Плану рахунків. Цей рахунок також призначено і для обліку готової продукції;

- спрощений План рахунків не містить рахунків класу 9 "Витрати діяльності\*\*", очевидно, це пов'язано з тим, що Інструкцією № 291 передбачено можливість невикористання рахунків цього класу суб'єктами малого підприємництва;

- у спрощеному Плані рахунків немає рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". Це підтверджує, що суб'єкти малого підприємництва - платники податку на прибуток, які звітують за скороченою формою, тимчасових різниць щодо податку на прибуток не обчислюють, а відображають у фінансовій звітності суму податку на прибуток, відображену в податковому обліку;

- спрощений План рахунків не містить деяких рахунків, зокрема, таких як 49 "Страхові резерви", 76 "Страхові платежі" (вони передбачені для суб'єктів страхової діяльності, які не можуть бути

суб'єктами малого підприємництва), 19 "Негативний гудвіл", 25 "Напівфабрикати".

Незважаючи на те, що відповідно до спрощеного Плану рахунків кількість синтетичних рахунків скорочено до 25, з метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що вимагають деталізації доходів (за видами діяльності) і витрат (за елементами та видами діяльності), уникнути відкриття низки субрахунків до таких рахунків бухгалтеру не можливо і не доцільно.

Тому під час розроблення облікової політики підприємствам, що застосовують спрощений План рахунків, доцільно передбачити відповідні субрахунки для деталізації доходів та витрат. Зокрема, необхідність заповнення у Балансі (форма № 1-м) статті "Резерв сумнівних боргів" вимагає введення однойменного субрахунку до рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", наявність статей "Статутний капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал" і "Неоплачений капітал" - відповідних субрахунків до рахунку 40 "Власний капітал".

Крім того, для забезпечення необхідної інформації про доходи і витрати для Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) деталізації потребують також рахунки 70 "Доходи", 84 "Витрати операційної діяльності" та 85 "Інші витрати". Також до рахунку 70 "Доходи" має бути відкрито субрахунки "Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", "Інші операційні доходи" та "Інші надзвичайні доходи"; до рахунку 84 "Витрати операційної діяльності" для відображення елементів витрат слід відкрити субрахунки за елементами ("Матеріальні витрати", "Витрати на оплату праці", "Відрахування на соціальні заходи", "Амортизація" та "Інші операційні витрати"); а до рахунку 85 "Інші витрати" - субрахунки для обліку інших звичайних і надзвичайних витрат. Загалом можна сказати, що скорочення кількості рахунків для СМП, по суті, обернулося простою формальністю.

### **1.3.4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу**

Ведення обліку відповідно до спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва дає змогу використовувати спрощені облікові реєстри. Після реформування бухгалтерського обліку, змін порядку формування доходів, витрат, фінансових результатів і структури фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва, запровадження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку виникла потреба у перегляді реєстрів, в яких систематизувалася й узагальнювалася інформація про господарські операції таких суб'єктів.

Необхідно зазначити, що спрощені реєстри бухгалтерського обліку в Україні було запропоновано до реформування обліку. Так, ще у 1996 р. були затверджені Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами. Недієздатність цього документа, навіть на той момент, коли він був чинним, полягала у тому, що, по-перше, його розроблено відповідно до старого Плану рахунків, а по-друге - для суб'єктів малого підприємництва.

Нові Методичні рекомендації застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422, призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку юридичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), які не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю. Ці рекомендації спрямовані на систематизацію в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

Регістри бухгалтерського обліку складаються щомісяця та підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Формування даних для записів у регістрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів у допоміжних відомостях, аркушах-роз-шифровках та інших зведених документах. Розріз (деталізація) інформації у регістрах бухгалтерського обліку може поглиблюватися.

*Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок* малі підприємства здійснюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88. Для виправлення помилок у регістрах бухгалтерського обліку за минулий період складається бухгалтерська довідка, форма якої наведена у Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. Хе 356.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (стосовно регістру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до регістру і періоду.

Господарські операції відображаються у регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, - у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Ведення регістрів бухгалтерського обліку та контування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду синтетичного рахунку.

Після контування первинних документів їх дані включаються до регістрів бухгалтерського обліку із зазначенням на первинному

документі номера відповідного облікового реєстру і порядкового номера записів у ньому (номер рядка). За документами, дані яких відображені в реєстрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер реєстру і номер запису вказують на окремому аркуші, який складається у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів до зазначеного реєстру бухгалтерського обліку та додається до зброшурованих документів.

Господарські операції відображаються в реєстрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому операції відбулися. Інформація про господарські операції з реєстрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної й аналітичної роботи.

*Узагальнення інформації про господарські операції малих підприємств можуть здійснювати за простою і спрощеною формами бухгалтерського обліку, реєстри яких побудовані на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186.*

*Проста форма бухгалтерського обліку* передбачає використання Журналу обліку господарських операцій. Вона застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність із виконання нематеріаломістких робіт і послуг, тобто такі, предметом діяльності яких не є виробництво готової продукції. Незначний документообіг на таких підприємствах - наслідок обмеженої кількості господарських операцій, невеликої чисельності працюючих (до 10 осіб), який може бути розписаним на 1-3 сторінках Журналу, що робить його зручним у користуванні і роботі.

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати й амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. Записи до

Журналу вносяться за даними про касові операції, операції на рахунках у банках, виконані роботи й послуги (доходи), нараховану заробітну плату, утримані та нараховані податки (платежі), амортизацію, витрати тощо. Побудова обліку витрат і матеріальних ресурсів може бути спрощена: придбані і передані у місця використання матеріальні ресурси можуть відображатися малими підприємствами за дебетом рахунку 84 "Витрати операційної діяльності" і кредитом рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" (20 "Виробничі запаси"). У такому випадку тільки за результатами інвентаризації (вимога до її проведення - не менше одного разу на рік перед складанням річного звіту, якщо не сталися якісь незвичайні операційні події) виявлені у місцях використання непіддані обробленню матеріали і сировина оприбутковуються з відображенням за дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" і кредитом рахунку 79 "Фінансові результати". Одночасно для підготовки даних для складання "Звіту про фінансові результати" відомості про елементи матеріальних витрат (рядок 090 ф. № 2-м) у реєстрі бухгалтерського обліку коригуються способом "сторно" за дебетом і кредитом рахунку 84 "Витрати операційної діяльності".

За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу. Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

У графі 3 "Зміст операції" у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах "Дебет" і "Кредит" двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5-46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і



дорівнювати сумі з графі 4 "Сума господарської операції" у рядку "Усього оборотів за місяць".

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 "Відомість 3-м".

*Спрощена форма бухгалтерського обліку*, яка рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообігу (а отже, і чисельністю працюючих, і обсягом реалізації), виробництвом готової продукції, виконанням матеріаломістких робіт і послуг, передбачає застосування п'яти відомостей та оборотно-сальдової відомості, що на третину менше від попереднього варіанта.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку.

#### *Відомість ім.*

Розділ I. Облік готівки і грошових документів. Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів. *Відомість 2-м.*  
Розділ I. Облік запасів. *Відомість 3-м.*

Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

#### *Відомість 4-м.*

Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу).

Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.

## *Відомість 5-М.*

Розділ I. Облік витрат.

Розділ II. Облік витрат на виробництво.

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів.

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

### *Оборотно-сальдова відомість.*

Сума за кожною операцією відображається у відомостях обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів за відомостями мають бути зіставлені з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо). У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Така побудова реєстрів відповідає застосуванню спрощеного Плану рахунків та формуванню звітності відповідно до П(С)БО 25. Отже, спрощені реєстри ведуться під час використання спрощеного Плану рахунків та П(С)БО 25.

### **1.3.5. Методична складова облікової політики підприємств малого бізнесу**

У багатьох стандартах, що регламентують методологію обліку за окремими об'єктами, передбачена можливість використання одного з варіантів, тому наступний крок під час формування облікової політики - вибір методів, способів, варіантів обліку, що відповідають особливостям господарювання СМП. При цьому перший блок - організація обліку витрат, оскільки суб'єкти малого підприємництва для ведення бухгалтерського обліку можуть застосовувати лише рахунки класу 8. Однак на практиці зменшення

кількості рахунків у спрощеному Плані рахунків призвело до втрати аналітичності інформації особливо щодо обліку витрат. Відповідно суб'єкти підприємницької діяльності малого бізнесу виробничої сфери змушені вести облік витрат за звичайними підходами, після цього скласти звітність за вимогами П(С)БО 25.

Наказ Міністерства фінансів України від 24 лютого 2001 р. № 101 передбачає застосування або спрощених, або загальних процедур обліку витрат і визначення фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва.

Таким чином, важливою складовою облікової політики підприємств малого бізнесу є вибір та обґрунтування варіанта обліку витрат.

Чинне законодавство передбачає такі варіанти обліку витрат для суб'єктів малого підприємництва.

#### Варіант I

Найбільш спрощена методика обліку витрат і визначення фінансових результатів передбачає для суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють продаж товарів, виконують роботи та/або надають послуги, списання всіх витрат діяльності за елементами з кредиту рахунків класу 8 безпосередньо (без застосування рахунку 23 "Виробництво") до дебету рахунку 79 "Фінансові результати". Такі суб'єкти інвентаризацією на кінець року (або якщо це буде визнано підприємством виправданим - на кінець кварталу) встановлюють залишок незавершеного виробництва робіт, послуг за прямими витратами матеріальних і трудових ресурсів. Установлена вартість залишків незавершеного виробництва відображається в останньому місяці звітного року (кварталу) за дебетом рахунку 23 "Виробництво" і кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" та використовується для заповнення рядка 080 "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції" форми № 2-м. Варіант II

Друга спрощена методика обліку витрат і визначення фінансових результатів діяльності для суб'єктів малого підприємництва ґрунтується на виробленні готової продукції (вироби). При цьому списання всіх витрат діяльності за елементами здійснюється з кредиту рахунків класу 8 безпосередньо (без застосування рахунку 23) на дебет рахунку 79.

На основі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передавання в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виробленої, відпущеної готової продукції, а також облік її залишку за центрами відповідальності (місцями зберігання). Залишок готової продукції, який встановлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку для конкретного виду готової продукції).

Встановлена за такою методикою вартість залишку готової продукції відображається у звітному місяці за дебетом рахунку 26 "Готова продукція" і кредитом рахунку 79 "Фінансові результати".

### Варіант III

Для суб'єктів малого підприємництва, що виготовляють готову продукцію, також може застосовуватися, крім коригування на залишок готової продукції, коригування фінансових результатів на вартість залишку незавершеного виробництва, яке у натуральному вимірі встановлюється інвентаризацією на кінець звітного року (або якщо це буде підприємством визнано виправданим - на кінець кварталу), оцінюється і відображається кореспонденцією рахунків у порядку, наведеному вище для суб'єктів малого підприємництва, які виконують роботи та/або надають послуги.

Щодо проведення інвентаризації, то незалежно від того, яка форма бухгалтерського обліку і звітності вибрана підприємством, згідно зі ст. 10 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та п. 2 Порядку подання фінансової

звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 інвентаризація на будь-якому підприємстві обов'язково повинна бути проведена наприкінці звітного року перед складанням річної фінансової звітності. Отже, запропоновані спрощені методики обліку витрат і визначення фінансових результатів не потребують виконання додаткової роботи з інвентаризації.

Зазначені спрощені методики обліку витрат і визначення фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва, як бачимо, базуються на застосуванні для цілей коригування витрат і фінансових результатів даних інвентаризації незавершеного виробництва та даних оперативного (кількісного) обліку залишку готової продукції, тобто не передбачають безпосереднього щомісячного здійснення таких записів в облікових регістрах.

Якщо на малому підприємстві вважають виправданим одержувати відомості про собівартість готової продукції безпосередньо через систему регістрів і рахунків бухгалтерського обліку, то це також може бути реалізовано або за спрощеною методикою (варіант IV), або у загальному порядку відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291.

#### Варіант IV

Під час застосування спрощеного варіанта безпосередньо за даними бухгалтерського обліку одержують інформацію про собівартість залишків готової продукції. У цьому випадку суб'єкти малого підприємництва, що виготовляють готову продукцію, всі прямі та загальновиробничі витрати (крім постійних нерозподілених) з рахунків класу 8 списують у дебет рахунку 23 "Виробництво", а з нього - повністю (без поділу між незавершеним виробництвом і готовою продукцією) в дебет рахунку 26 "Готова продукція". Суб'єкти малого підприємництва, що не виготовляють готову продукцію, а лише виконують роботи та/або надають послуги, всі прямі та загальновиробничі витрати (крім постійних нерозподілених) з рахунків класу 8 списують у дебет рахунку 23

"Виробництво", а з нього - повністю (без поділу між незавершеним виробництвом) на дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

За цим варіантом спрощеного обліку суб'єкти малого підприємництва за результатами інвентаризації, що повинна, як завжди, проводитися перед складанням річного фінансового звіту, вартість виявленого у виробничих приміщеннях залишку незакінчених обробкою сировини, матеріалів, незакінченої складанням (збиранням) і комплектуванням продукції обліковими записами зараховують до складу сировини, матеріалів, незавершеного виробництва (рахунок 23 "Виробництво") зі зменшенням у звітному році фінансових результатів (рахунок 79 "Фінансові результати"). На вартість зарахованого за результатами інвентаризації залишку незавершеного виробництва та вартість незакінченої складанням (збиранням) і комплектуванням готової продукції відбудеться збільшення незавершеного виробництва, що відображається у рядку 088 форми № 2-м і вплине на збільшення фінансового результату без зменшення суми матеріальних витрат.

При цьому слід врахувати, що у торговельних підприємствах рахунок 23 "Виробництво" взагалі не застосовується, тому всі витрати з рахунків класу 8 списуються в дебет рахунку 79 "Фінансові результати". Отже, спрощеність облікових процедур, що запропонована підприємствам і організаціям з виробничим процесом, діє і для торговельних підприємств.

З рахунку 23 "Виробництво" щомісяця малі підприємства, що здійснюють виробництво готової продукції, списують у дебет рахунку 26 "Готова продукція" суму затрат, що належать прийнятій готовій продукції, або всю суму затрат на виробництво продукції без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Малі підприємства, які здійснюють діяльність з виконання робіт і послуг, з кредиту рахунку 23 "Виробництво" щомісяця відображають за дебетом рахунку 79 "Фінансові результати" суму витрат, що належать до робіт і послуг, визнаних доходами, або всю суму витрат без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Списання собівартості реалізованої готової продукції щомісяця з кредиту рахунку 26 "Готова продукція" може здійснюватися в дебет рахунку 79 "Фінансові результати" на суму, яку визначено з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції, або на всю суму без поділу на собівартість залишків готової продукції. При цьому в усіх випадках у Відомості 2-м забезпечується ведення кількісного обліку залишку, надходження і вибуття готової продукції за первинними документами на їх виготовлення і вибуття (реалізацію тощо).

За результатами інвентаризації вартість виявленого у виробничих приміщеннях (ділянках) малих підприємств залишку непідданих обробленню (використанню) сировини й матеріалів, незакінчених обробкою сировини, матеріалів, деталей, не закінченої складанням і комплектуванням готової продукції (за прямими витратами) відображається за дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" і 23 "Виробництво" та кредитом рахунку 79 "Фінансові результати". Одночасно на вартість виявленого у виробничих приміщеннях (ділянках) непідданих обробленню і використанню сировини і матеріалів способом "сторно" відображається зменшення оборотів за рахунком 84 "Витрати операційної діяльності".

Малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без поділу на собівартість залишку готової продукції, оцінюють залишок готової продукції за справедливою вартістю за даними кількісного обліку руху готової продукції. Визначена вартість залишку готової продукції відображається за дебетом рахунку 26 "Готова продукція" і кредитом рахунку 79 "Фінансові результати".

Таким чином, рішення щодо застосування рахунків 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція" дев'ятого класу Плану рахунків є важливим елементом облікової політики малого підприємства. Воно приймається підприємством самостійно та має бути відображено у Наказі про облікову політику.

У будь-яких підприємствах важливим об'єктом обліку є облік запасів (придбання, використання, продаж). Аналіз особливостей

функціонування суб'єктів малого підприємництва дає змогу зробити висновок про можливість та доречність *застосування малими підприємствами періодичної системи обліку запасів*.

У фаховій літературі застосування періодичної системи обліку запасів пов'язується з використанням рахунку "Розрахунки з постачальниками". Під час оприбуткування запасів на підприємстві рахунок "Запаси" залишається без змін, а всі закуплені запаси відображаються на рахунку "Розрахунки з постачальниками".

Однак більш доцільним є використання у вітчизняній обліковій практиці замість рахунку "Розрахунки з постачальниками" рахунку "Закупівля", на якому будуть обліковуватися разом з вартістю придбаних запасів ще й витрати, пов'язані з придбанням, доставкою запасів та доведенням їх до стану, в якому вони є придатними для використання. Це транспортно-заготівельні витрати, які відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" формують первісну вартість запасів.

Для їх обліку в межах чинного робочого Плану рахунків може бути передбачено застосування відповідного субрахунку на рахунку 20 "Виробничі запаси". Це дасть можливість дотриматися вимог П(С)БО 9 "Запаси" щодо накопичення транспортно-заготівельних витрат. Залишок запасів на підприємстві за такими підходами визначається шляхом "фізичного підрахунку" - проведенням інвентаризації, що забезпечує більш дієвий контроль.

З метою забезпечення контролю за рівнем та ефективністю використання запасів під час використання періодичної системи обліку запасів на підприємствах малого бізнесу доцільно використовувати метод аналізу "ABC". Цей метод дає змогу ефективно організувати не лише контроль наявності та руху запасів, а й оптимізувати їх облік, приймати виважені рішення щодо закупівлі товарів. Аналіз "ABC" уможлиблює більш дієве проведення вибіркової інвентаризації. Інвентаризація на підставі вибірки можлива в тому випадку, якщо вона не суперечить вимогам організації та ведення бухгалтерського обліку. Це означає, що у процесі проведення інвентаризації не порушуються принципи точності та повноти і складений на її підставі інвентарний опис



характеризується тією самою інформаційною точністю, як і під час проведення наскрізної інвентаризації (рівність інформаційної значимості). З початку вираховується абсолютна вартість кожної товарної групи, що сортується за зменшеною абсолютною вартістю. Після цього встановлюються товарні групи згідно з вартісними класами А, В, С на підставі розрахунку долі кожного класу в загальній вартості запасів.

Таким чином, у Наказі з облікової політики підприємства малого бізнесу мають бути зазначені: форма організації обліку форма ведення обліку; варіант Плану рахунків; варіант обліку витрат; система обліку запасів.

Решта елементів облікової політики зумовлені специфікою діяльності та організації управління, а не організаційними особливостями малого бізнесу, тому у цьому розділі їх не розглянуто.

## ***1.4. Організаційні особливості формування облікової політики у корпораціях***

### **1.4.1. Сутність та типи корпорацій**

Корпоративний сектор є основою сучасної економіки. В індустріальних країнах великі корпорації та об'єднання підприємств забезпечують економічне зростання і соціальні орієнтири суспільства. У світовій економіці спостерігається тенденція об'єднання десятків дрібних і середніх підприємств навколо потужніших корпорацій. Таке об'єднання дає величезний економічний і соціальний ефект.

Трансформаційні процеси зумовили становлення і розвиток нових організаційно-правових форм господарської діяльності. В результаті економічних реформ функціонують акціонерні товариства та нові корпоративні структури. Такі тенденції розвитку вітчизняної економіки спричинили потребу в урахуванні їх особливостей під час формування облікової політики.

У загальноживаному розумінні корпорація - це замкнена група осіб, об'єднана вузькофаховими, становими та іншими інтересами.

На сьогодні в економічній літературі термін "*корпорація*" трактується двояко: як юридична особа, заснована на об'єднанні майна двох і більше власників, а також як об'єднання підприємств, створене на добровільних або директивних засадах.

У першому випадку корпорація трактується як форма організації підприємницької діяльності, юридична особа, заснована на об'єднанні майна двох і більше власників, управління якою здійснюється через виборчі виконавчі органи.

У чинному законодавстві поняття "корпорація" ототожнюється саме з цим підходом. Так, згідно зі ст. 63 Господарського кодексу України, корпоративне підприємство - це підприємство, утворене, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників у розподілі доходів та ризиків підприємства.

При цьому корпоративними правами відповідно до ст. 167 Господарського кодексу України є права особи, частка якої визначається у статутному капіталі господарської організації, включаючи права на управління, отримання частки прибутку та активів у разі ліквідації такої організації, та інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Поряд з цим широко вживаним в економічній літературі є *другий підхід* - трактування корпорації як об'єднання підприємств. Згідно з таким підходом корпорація розуміється як договірне об'єднання суб'єктів господарювання на засадах інтеграції їхніх науково-технічних, виробничих та комерційних інтересів з делегуванням окремих повноважень для централізованого регулювання діяльності кожного з учасників.

Згідно з чинним законодавством України виокремлюють два типи об'єднань підприємств: добровільні та інституціональні.

**Форми добровільних корпоративних об'єднань:** асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, картелі, синдикати, трести, фінансові (промислово-фінансові) групи, холдинги (холдингові компанії).

Поряд з добровільними об'єднаннями в Україні функціонують **інституціональні об'єднання**, створені у директивному порядку міністерствами (відомствами) чи безпосередньо Кабінетом Міністрів України, в тому числі державні корпорації, створені на базі колишніх вузькогалузевих міністерств. До інституціональних утворень застосовуються економічні методи управління корпоративного характеру, які належним чином корелюють з методами управління первинними ланками (підприємствами, фірмами, компаніями) відповідних виробничо-господарських систем.

Такі підходи до розуміння сутності корпорації передбачають різну організаційну структуру та різні механізми управління. Згідно з першим підходом корпорація має такі характерні ознаки, що впливають на побудову системи бухгалтерського обліку та його організацію:

- наявність кількох власників майна;
- розмежування повноважень власників та керівництва;
- розмежування компетенції органів управління підприємства.

Це свідчить про наявність різних корпоративних інтересів, носіями яких є окремі учасники або їх групи (індивідуальний або групових корпоративний інтерес, який полягає в отриманні дивідендів та участі в управлінні діяльністю підприємства). При цьому більшість керівників, у тому числі ті, які не беруть переважної участі у статутному капіталі, вишуковують резерви збільшення видаткової частини у певних статтях і, відповідно, мінімізації дохідної, що не завжди збігається з інтересами власників.

Ця проблема є найбільш актуальною для акціонерних товариств як форми об'єднання капіталів великої кількості учасників.

Поліваріантність інтересів власників, керівництва та складна організаційно-економічна структура корпоративного підприємства зумовлюють певні вимоги до системи управління, зокрема до обліку як її інформаційного забезпечення. Корпорація має функціонувати як цілісна система, здатна забезпечити компроміс індивідуальних економічних інтересів власників, керівництва та загального корпоративного інтересу підприємства. Тобто корпоративні відносини визначають особливості постановки внутрішньовиробничого та фінансового обліку.

Таким чином, під час формування облікової політики корпоративних підприємств мають бути враховані такі моменти:

- розподіл чистого прибутку;
- формування резервного капіталу;
- формування дивідендної політики та її зв'язок з обліковою;
- класифікація та побудова обліку витрат, доходів та результатів діяльності.

#### **1.4.2. Організаційні та методичні аспекти формування облікової політики в корпораціях**

*Напрями та процедура розподілу прибутку* мають бути зазначені у Статуті господарського товариства та деталізовані іншими внутрішніми регламентами. Згідно з чинним законодавством передбачено такі напрями використання прибутку: на виплату дивідендів, виправлення помилок, відрахування до резервного капіталу. При цьому ст. 14 Закону України "Про господарські товариства" передбачає, що щорічні відрахування до резервного капіталу господарських товариств не можуть бути меншими 5 % суми чистого прибутку. Тому в Наказі про облікову політику необхідно зазначити точний розмір щорічних відрахувань.

В умовах ринкової економіки можливими є *три підходи до реалізації дивідендної політики*: консервативний, поміркований та агресивний.

Згідно з "консервативним" підходом використовуються два типи дивідендної політики:

1. Залишкова політика дивідендних виплат, в основі якої лежить співвідношення:

$$D = L - K$$

де  $D$  - фонд виплати дивідендів;  $P$  - прибуток;  $K$  - капітальні інвестиції.

2. Політика стабільного розміру дивідендних виплат, базується на співвідношенні:

$$L - D = K,$$

У цьому випадку спочатку нараховуються гарантовані дивіденди, а потім визначають спрямування коштів на капітальні інвестиції, відповідно немає зв'язку розміру дивідендів з фінансовими результатами, проте сума дивідендів є гарантованою.

За "поміркованого" підходу підприємство застосовує політику мінімального стабільного розміру дивідендів з надбавкою в окремі періоди (за умови отримання значного прибутку збільшується розмір дивідендів, не знижуючи при цьому рівень інвестиційної активності).

Третій, "агресивний" підхід передбачає таке:

1. Політику стабільного рівня дивідендів, коли встановлюється довгостроковий нормативний коефіцієнт дивідендних виплат стосовно суми прибутку.

2. Політику постійного зростання розміру дивідендів, коли відбувається постійне зростання фінансової напруги, якщо темпи

зростання фонду дивідендних виплат не відповідають динаміці зростання прибутковості підприємства.

Застосований у бухгалтерському обліку принцип добору вихідних даних про економічні явища й факти, що здійснюються на підприємстві, призводить до недостатньої повноти і багатоаспектності облікової інформації, необхідної для потреб поточного управління. Усунути зазначені недоліки можна за допомогою комп'ютеризації обліку. З розвитком корпоративної форми бізнесу і прискоренням оброблення всезростаючого обсягу інформації на цій ділянці обліку почалися спроби комп'ютерного вирішення цієї проблеми. Пропонується використання кількох самостійних програм, наявних на ринку програмних продуктів: "Акціонерний капітал" (розробка фірми "Атлант-інформ"), "Дивіденд" (фірма "Новий Атлант"), "Інтегрована Фондова система" (ЦФТ).

*Суттєво відрізняються завдання обліку в корпораціях - об'єднаннях юридичних осіб.* Насамперед система обліку спрямована на складання і подання достовірної консолідованої звітності та відображення внутрішньофірмових відносин між асоційованими підприємствами, в тому числі трансфертне ціноутворення. Тобто в цьому випадку корпоративні відносини впливають здебільшого на постановку системи фінансового обліку, а саме: обліку за сегментами бізнесу, формування консолідованої звітності.

Згідно з П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" консолідована звітність складається шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. До консолідованої фінансової звітності мають бути включені показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств. Необхідною передумовою складання такої звітності є використання єдиної облікової політики учасників групи та однакової дати складання звітів учасників групи.

*Під час складання консолідованої фінансової звітності має бути використаний або метод повної оцінки (повної консолідації), або метод участі в капіталі.*

Пріоритетним методом обліку інвестицій в асоційовані компанії, який рекомендується для застосування у фінансових звітах національними стандартами, є метод участі у капіталі. За методом участі в капіталі інвестиції в асоційовану компанію спочатку відображаються за собівартістю, а потім у консолідованих звітах балансова вартість інвестицій збільшується або зменшується для відображення частки групи в прибутках або збитках чи будь-яких інших змін у капіталі асоційованої компанії, що відбулися після дати придбання.

Відповідно до МСФЗ 28 "Інвестицій в асоційовані компанії" й П(С)БО 13 "Фінансові інструменти", який базується на нормах МСФЗ, метод участі у капіталі є більше методом обліку фінансових інвестицій, ніж методом консолідації фінансових звітів. Тобто за вимогами цих стандартів бухгалтерського обліку інвестору слід відображати свої інвестиції у реєстрах бухгалтерського обліку із застосуванням визначених методів на постійній основі. Фактично, у зв'язку з ігноруванням інвесторами вимог щодо застосування цих методів, в окремих випадках (які можуть бути характерними для більшості суб'єктів господарювання) відбувається коригування показників лише консолідованої фінансової звітності (у кращому випадку), а у бухгалтерському обліку інвестиції, незалежно від їх виду, обліковуються за собівартістю. Причому такий облік у багатьох випадках полягає лише у визнанні доходів від фінансових вкладень у сумі отриманих дивідендів.

Тому для достовірного відображення фінансової інформації необхідно виконати низку процедур щодо коригування показників, які стосуються фінансових вкладень.

Відповідно до МСФЗ 28 "Облік інвестицій в асоційовані компанії", інвестицію до асоційованої компанії слід відображати в консолідованій фінансовій звітності за методом участі у капіталі, а у

випадку, коли таку інвестицію придбали й утримують для продажу в близькому майбутньому, її слід відображати за собівартістю.

*Під час складання консолідованої фінансової звітності окрему увагу слід приділити гудвілу, оскільки його амортизація включається до витрат корпорації. За своєю природою гудвіл є сумою перевищення (як позитивної, так і негативної) вартості фактичних прав володіння (частка материнського банку в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань) певною часткою суб'єкта інвестування над вартістю їх придбання. Гудвіл відображається лише у консолідованій фінансовій звітності або у процесі об'єднання, придбання чи злиття підприємств.*

За вимогами інструкції під час складання консолідованої фінансової звітності за методом участі у капіталі слід окремо виділити величину гудвіла як окрему статтю консолідованого балансу. Тобто відбувається розкриття інформації стосовно складу фінансових інвестицій у розрізі таких складових: частки материнської компанії у чистих активах суб'єкта інвестування та величини гудвіла.

Розрахунок та відображення гудвіла за методом участі у капіталі здійснюється так само, як і за методом повної консолідації. Відповідно, виникає потреба в амортизації величини гудвіла. У процесі розрахунку величини амортизації слід брати до уваги позитивний чи негативний гудвіл отриманий під час придбання частки в іншому суб'єкті господарювання.

Якщо у подальшому прогнозується прибуткова діяльність суб'єкта інвестування, то материнське підприємство в періоді придбання визнає дохід у сумі гудвіла, який перевищує справедливую вартість придбаних немонетарних активів. Решта суми гудвіла визнається доходом на рівномірній основі протягом середньозваженого строку корисного використання придбаних активів суб'єкта інвестування, які підлягають амортизації.



Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають прямолінійний метод для розрахунку амортизації гудвіла. Міжнародні стандарти дають змогу застосовувати, крім прямолінійного, й інший метод, якщо він забезпечить меншу суму накопиченої амортизації. До того ж, за МСФЗ рекомендується наприкінці кожного фінансового року переглядати період та метод амортизації гудвіла.

## **Розділ 2. Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку та видами економічної діяльності**

### ***2.1. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики з обліку витрат та формування собівартості***

#### **2.1.1. Об'єкти обліку витрат**

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та вихід готової продукції. Під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень 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 одним із найважливіших питань є їх групування - поділ на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, 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. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість - це витрати які ідентифікуються а конкретним продуктом праці або сегментом діяльності. 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 та 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 дуже 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 розпочалася ще у 60-ті роки і триває досі, що позначається на процедурі формування облікової політики за цим напрямом. Дискусійними також є питання о 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 (див. дод. 1). Більшість визначень тяжіють до штучного поєднання понять "об'єкт обліку витрат" і "об'єкт калькулювання".

Основою цих визначень є розуміння під об'єктом обліку групування витрат, що, на думку видатного російського економіста В.Ф. Палія, є заміною поняття об'єкт поняттям метод.

В.Ф. Палій визначає об'єкт обліку витрат на виробництво як витрати виробництва, що реально виникають і згруповані за різними ознаками для формування показників собівартості. Доктор економічних наук, професор П.С. Пушкар погоджується з поглядами В.Ф. Палія та під об'єктом обліку витрат розуміє групування витрат на виробництво за різними ознаками з метою визначення собівартості<sup>1</sup>.

Дуже цікавими є наукові погляди доктора економічних наук, професора В.В. Сопка, який на основі змістової характеристики процесу виробництва, відокремлює як об'єкти бухгалтерського обліку процесу виробництва:

- уречевлену працю, предмети і засоби праці;
- процес перетворення факторів виробництва на новий продукт;
- створені продукти праці.

Таким чином, В.В. Сопко зазначав, що чітке відокремлення об'єктів обліку виробництва дає можливість на підставі бухгалтерського спостереження відповісти на такі питання: "Що витрачено?", "Як витрачено?", "На що витрачено?". Такі підходи не суперечать визначенню В.Ф. Палія. Ми вважаємо їх науково обґрунтованими.

Відповідно до прийнятої методології обліку витрат в Україні 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" обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати та сукупна собівартість товарної продукції. 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 дуже 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.

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

В економічній літературі й обліковій практиці радянського періоду використовувались положення щодо доцільності максимальної тотожності об'єктів обліку витрат на виробництво та об'єктів калькулювання. Так, В.В. Сопко розглядає облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості як єдиний процес, відокремлюючи два його етапи:

1. Облік, тобто накопичення даних про витрати на виробництво в системі бухгалтерського обліку за відповідними об'єктами.
2. Обчислення собівартості калькуляційного об'єкта.

Він доводить, що облік витрат - це спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків за центрами і місцями відповідальності, а калькулювання собівартості

- спосіб визначення величини витрат, що припадають на калькуляційну одиницю та відображені в системі рахунків і у зв'язку з цим зазначає, що питання про об'єкти і методи обліку витрат на виробництво й об'єкти та методи обрахування собівартості вирішується з урахуванням галузевого й організаційного аспектів, тобто базується на врахуванні конкретних умов. В.В. Сопко виходить з того, що об'єкти і методи обліку витрат виробництва не тотожні методам обчислення собівартості<sup>1</sup>.

М.С. Пушкар визначає наявність принципових відмінностей між об'єктами калькулювання та об'єктами обліку витрат і зазначає, що незважаючи на це, в теорії та практиці вони часто ототожнюються. Автор підкреслює наявність зворотного зв'язку між моделями обліку витрат на виробництво та моделями калькулювання<sup>2</sup>.

Тому ми вважаємо неможливість відокремлення як об'єкта калькулювання всієї товарної продукції справедливим, але методологічно обґрунтованим - відокремлення такого об'єкта обліку витрат як сукупної собівартості товарної продукції. Доктор економічних наук, професор М.Г. Чумаченко визначає загальну тенденцію обліку витрат як поступовий перехід від контролю собівартості виробів до контролю витрат за процесами та операціями<sup>3</sup>. Контроль витрат за процесами та операціями організовується не за допомогою узагальнення фактичних витрат на кожну операцію, а шляхом укрупнення облікових об'єктів та оперативного виявлення відхилень від норм.

М.Г. Чумаченко, а також багато інших авторів вважають, що об'єкти обліку витрат й об'єкти калькулювання не збігаються і на цьому базується висновок про відокремлення класифікації методів калькулювання собівартості від методів обліку витрат.

Найбільш проблемним питанням останніх років щодо методології обліку витрат є питання доцільності бухгалтерської

калькуляції. Більшість учасників дискусії апелюють до тези російського науковця Я.В. Соколова: "Конкуренція робить калькулювання майже беззмістовним, оскільки ціна в цьому випадку складається під впливом попиту і пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на ціну продажу не впливає (впливає планова або нормативна собівартість)"<sup>1</sup>.

На нашу думку, аргументи опонентів Я.В. Соколова не безперечні, що пов'язано з нерозумінням такого поняття, як об'єкт калькулювання. Ця дискусія дуже важлива і не завершена. Вона є практичним продовженням попередніх наукових дебатів щодо калькуляції як економічної категорії, об'єктів, методів обліку витрат, методів калькулювання та їх зв'язку.

Таким чином, 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 такого калькулювання і є саме формування фінансових результатів за єдиними методологічними принципами незалежно від галузевих особливостей, а також єдина методологія оцінки запасів<sup>2</sup>.

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, які мають споживчу вартість і є результатом виробництва. Альтернативним є підхід, який розроблений і з успіхом використовується багатьма закордонними компаніями - *метод калькулювання витрат АВС*. Його сутність калькулювання за видами діяльності, яке базується на твердженні, що джерелом виникнення витрат є не продукція, а діяльність, і що певні продукти під час свого виготовлення потребують конкретні види діяльності. Ці підходи зумовлені зростанням частки непрямих витрат.

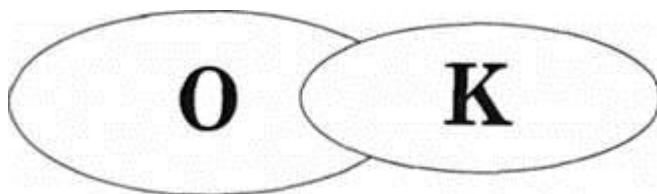
В.Ф. Палій у процесі дослідження взаємозв'язку обліку та калькулювання визначає, що їх співвідношення проходить

еволюцію і є різним на різних фазах становлення методології виробничого обліку. На першій фазі розвитку методології аналітичний облік витрат практично відповідає калькулюванню, що проілюстровано на рис. 2.1.



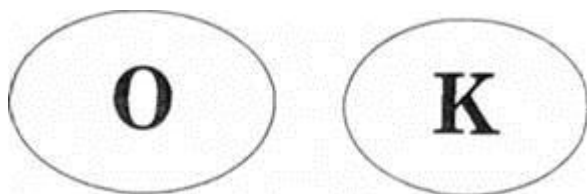
*Рис. 2.1.* Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на першій фазі

Але 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<sup>1</sup>, при цьому межі облікової системи ширші (рис. 2.2).



*Рис. 2.2.* Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на другій фазі

На сучасному етапі 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 (рис. 2.3).



*Рис. 2.3.* Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на сучасному етапі

Таким чином, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції повністю 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.

### **2.1.3. Методи обліку витрат**

У наукових працях провідних учених представлені варіанти класифікації методів обліку витрат<sup>1</sup>. *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. Вітчизняний науковець А.Ш. Маргуліс дає таке визначення витрат методу обліку витрат, не відокремлюючи його від методу калькулювання. 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<sup>1</sup>.

Російський науковець І.А. Басманов розуміє під методом обліку витрат метод пізнання витрат і зазначає, що його завдання - це відображення процесу формування витрат у конкретних умовах виробництва. Автор підкреслює, що в обліковій практиці метод обліку витрат ототожнюються з об'єктами їх обліку, які є засобом розмежування витрат за їх призначенням і місцем виникнення. Український учений А.М. Кузьмінський метод обліку виробничих витрат визначає, як пізнання витрат за окремими виробами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами та ін.<sup>2</sup>



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 саме способи накопичення інформації про витрати, а не об'єкти, у розрізі яких ця інформація накопичується, що зумовлено сутністю методу як шляху дослідження. 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 і неінтегрований.*

*Неінтегрований метод обліку* передбачає використання системи, у якій рахунки витрат відокремлені від фінансових. Система записів може бути організована 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 у фінансовій та виробничій бухгалтерії.

*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 багатьох 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 є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язане з налагодженим 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, новостворений 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 запа-сомістких 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.

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

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" в Україні для цілей фінансового обліку обов'язковим є використання модифікованого методу обліку витрат *директ-кост*, відповідно до якого до виробничої собівартості належать загальновиробничі витрати залежно від використання виробничих потужностей.

До складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну 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.

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 справедливу 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.

Методи обліку витрат виробництва, їх класифікація та взаємозв'язок подано на рис. 2.4. У цій класифікації подаються як методи витрат, так і методи оцінки готової продукції. Саме їх поєднання визначає метод обліку виробництва.

Так, можливим є застосування нормативного методу обліку витрат поряд з оцінкою готової продукції за методом директ-кост або сполучення безнормативного накопичення фактичних витрат і використання стандартної оцінки готової продукції.

Щодо стандартної оцінки готової продукції доцільним є використання правила Х.Л. Ганта: "Всі витрати понад норми по



Рис. 2.4. Класифікація методів обліку виробництва

винні бути віднесені на винуватців, і ніколи не включаються до рахунків, що відображають витрати"<sup>1</sup>. Саме такий підхід дає можливість визначити стандарт-кост як метод обліку результатів витрат, на відміну від української практики, яка відображає погляди Дж. Нікольсона та Дж. Рорбаха стосовно того, що нормування собівартості потрібно здійснювати не в грошовому, а в натуральному вимірі, а сама собівартість повинна визначатись не за фактичними витратами, що мають ретроспективний характер, а за поточними цінами, тобто формування собівартості спрямовується на перспективу.

Згідно з поглядами К. Друрі визначаються два методи списання відхилень протягом звітного періоду: перший - запаси та залишки обліковуються за нормативними витратами, а відхилення відносяться на фінансовий результат періоду в якому вони виникли; другий - відхилення розподіляються між собівартістю реалізованої продукції та запасів, що дає можливість оцінити їх за фактичною собівартістю.

Перший метод базується на тому, що відхилення характеризують неефективність, яка не може бути покрита за рахунок ціни продажу. Тому відхилення розглядаються як витрати звітного

періоду і не включаються до оцінки запасів сировини і залишків готової продукції та незавершеного виробництва. Другий метод найбільш придатний, якщо відхилення є причиною зміни ринкових цін. Саме він сьогодні найпоширеніший в Україні, що не завжди є доцільним.

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. Історія виникнення методу стандарт-кост з початку не пов'язувала з конкретними виконавцями, але розвиток цього методу приводить до його поєднання з обліком за центрами відповідальності<sup>1</sup>.

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.

Таким чином, сучасний період розвитку економіки нашої країни характеризується ринковими перетвореннями, що зумовило об'єктивність революційної зміни ідеології нормативної регламентації. У зв'язку з цим потребують розмежування функції та методи фінансового і внутрішньовиробничого обліку. З огляду на це економічний термін "собівартість" доцільно розглядати в різних аспектах, а саме як:

- об'єктивну економічну категорію: характеризує індивідуальні продуктивні витрати товаровиробника, що забезпечують просте відтворення;

- об'єкт фінансового обліку: відповідно до функції розмежування витрат собівартість - це витрати, які включають до оцінки запасів, або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу відповідно до облікових стандартів для формування фінансових результатів;

- об'єкт внутрішньовиробничого обліку: відповідно до функції контролю витрат собівартість - це витрати, які ідентифікуються з конкретним продуктом праці і залежно від мети оцінки можуть мати різний склад.

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 витрат 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.

## 2.2. Формування облікової політики основних засобів

Серед необоротних активів підприємства найбільшу частку, як правило, становлять основні засоби. Облік наявності, руху, використання та інших операцій з основними засобами здійснюється відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби". **Облікова політика підприємства в частині основних засобів складається з великої кількості неоднорідних і нерівнозначних елементів**, а саме: з визнання основних засобів та встановлення вартісного ліміту розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА); первісної оцінки; методів амортизації, визначення у зв'язку з цим складу об'єктів та строків корисного використання окремих об'єктів основних засобів та їх груп; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; обґрунтування необхідності та процедури проведення переоцінок; відображення в обліку витрат на поліпшення основних засобів, диференціації підходів у обліку до основних засобів як до об'єктів промислової та інвестиційної власності тощо. Елементи облікової політики щодо основних засобів, наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Елементи облікової політики основних засобів

Елементи облікової політики основних засобів	Зміст елементів облікової політики основних засобів
1. Визнання	Тестування об'єктів на відповідність: - визначенню основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби"); - ознакам активу (відповідно до п. 6 П(С)БО 7 "Основні засоби")
2. Розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА)	Підприємство самостійно встановлює вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, керуючись власним досвідом, інтересами оптимізації обліку та оподаткування, враховуючи середній рівень вартості засобів праці на підприємстві тощо

*Продовження табл. 2.1*

Елементи облікової політики основних засобів	Зміст елементів облікової політики основних засобів
3. Первісна оцінка	<p>Слід розрізняти підхід до оцінки первісної вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- об'єктів, придбаних за грошові кошти та створених підприємством;</li> <li>- об'єктів, придбаних групою із загальною сумою зобов'язань за ними;</li> <li>- безоплатно отриманих об'єктів;</li> <li>- об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу;</li> <li>- об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних;</li> <li>- об'єктів, отриманих в обмін на подібні і неподібні об'єкти тощо</li> </ul>
4. Прийняття рішень щодо збільшення/зменшення первісної вартості	<p>Визначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- складу та характеристик витрат на поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які збільшують майбутні вигоди і, як наслідок, балансову вартість основних засобів;</li> <li>- умов та критеріїв суттєвості для проведення до оцінок (уцінок) первісної вартості для окремих груп основних засобів на підприємстві</li> </ul>
5. Виділення об'єктів обліку основних засобів	Об'єкт є не тільки одиницею ведення обліку основних засобів, а й одиницею

	нарахування амортизації. Одним з основних критеріїв для виділення об'єкта є очікувані строки його використання на підприємстві (конструктивно та функціонально відокремленого пристрою або його частини)
6. Зарахування об'єктів до груп класифікації для цілей бухгалтерського обліку, розроблення робочого плану <i>рахунків</i>	Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основні засоби слід об'єднати в групи основних засобів, назви яких відповідають субрахункам до рахунку 10 "Основні засоби" робочого Плану рахунків підприємства

*Продовження табл. 2.1*

Елементи облікової політики основних засобів	Зміст елементів облікової політики основних засобів
7. Визначення строків корисного використання об'єктів основних засобів	Строки корисного використання окремих об'єктів, запланованих (очікуваних) саме на цьому підприємстві. Вони не можуть і не повинні збігатися з технічними, економічними, максимально можливими, податковими строками служби (амортизації)
8. Визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів	Може бути як нульовою, так і не нульовою, залежно від завдань економічної політики конкретного підприємства. Є декілька способів визначення (вимірювання) ліквідаційної вартості об'єктів
9. Методи амортизації	Обираються методи амортизації об'єктів із методів, визначених П(С)БО 7 "Основні засоби" на підставі критеріїв економічної стратегії та завдань облікової політики, встановлених самим підприємством, а саме:

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- виробничий;</li> <li>- зменшення залишкової вартості;</li> <li>- подвійного зменшення залишкової вартості;</li> <li>- кумулятивний;</li> <li>- передбачений податковим законодавством</li> </ul>
10. Перегляд методу амортизації та строку експлуатації	Можуть переглядатися згідно з умовами П(С)БО 7 у разі зміни способу отримання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів
11. Метод амортизації для інших необоротних матеріальних активів (крім МНМА і бібліотечних фондів)	<p>Метод амортизації обирається один з двох можливих:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- виробничий</li> </ul>

**Закінчення табл. 2.1**

Елементи облікової політики основних засобів	Зміст елементів облікової політики основних засобів
12. Метод амортизації для МНМА і бібліотечних фондів	<p>Визначається підприємством одним з таких можливих методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- виробничий;</li> <li>- 50 % у перший місяць використання, 50 % у місяці списання з балансу;</li> <li>- 100 % вартості в першому місяці</li> </ul>

	використання об'єкта
13. Встановлення джерел інформації для визначення за необхідності справедливої вартості окремих видів основних засобів, що діють на підприємстві	<p>Необхідно з'ясувати, які можливі джерела інформації можна використати для таких операцій:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- придбання групи основних засобів із загальною сумою зобов'язань з придбання;</li> <li>- безоплатного отримання основних засобів;</li> <li>- отримання основних засобів як внеску до статутного капіталу;</li> <li>- отримання основних засобів в обмін на подібні і неподібні активи;</li> <li>- визначення чистої вартості реалізації</li> </ul>
14. Зменшення корисності	<p>Визначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- порядку розрахунку розміру зменшення корисності основних засобів;</li> <li>- джерел інформації про причини зменшення корисності;</li> <li>- стратегії відображення (невідображення) в обліку зменшення корисності основних засобів</li> </ul>
15. Витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта в робочому стані (не поліпшення)	<p>Такі витрати не змінюють очікувані вигоди від використання об'єкта та належать до складу витрат. Склад таких витрат на підприємстві доцільно встановити за окремими об'єктами</p>

П(С)БО 7 "Основні засоби" встановлено *процедуру "визнання" об'єкта основних засобів активом*. За П(С)БО 7 основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" об'єкт визнається активом, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання і вартість його може бути достовірно визначена.

В обліковій практиці багатьох підприємств не розмежовано *основні засоби як об'єкт бухгалтерського і податкового обліку*. В більшості випадків методологічні принципи та прийоми щодо визнання, групування й оцінки основних засобів у наказах з облікової політики не деталізуються і, як наслідок, порушуються. Для цілей оподаткування Закон "Про оподаткування прибутку підприємств" використовує термін "основні фонди", визначений як матеріальні цінності для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

У визначенні акцентовано на використанні об'єктів у господарській діяльності, що дає змогу зробити висновок, що для цілей оподаткування виділяється лише група виробничих основних фондів. Усі основні засоби згідно з цим законом поділяються на "основні фонди" і "невиробничі фонди", для яких встановлено особливий порядок податкового обліку. Тобто невикористані фонди не входять до складу основних фондів.

Термін "основні засоби", наведений П(С)БО 7 "Основні засоби", поширюється на матеріальні активи, що використовуються як у виробничих, так і у невикористаних цілях. Крім того, з метою формування обігу до оподаткування амортизуються витрати на



придбання основних фондів, з чого випливає, що за відсутністю витрат на придбання (безоплатно отримані основ-

ні засоби) об'єкт не входить до складу основних фондів. Отже, визначення основних засобів, наведене П(С)БО 7 "Основні засоби" є більш широким, ніж поняття "основні фонди" податкового законодавства.

Ще одним елементом, що визначає облікову політику основних засобів, є визначення строку корисної експлуатації. У фінансовому обліку застосовано поняття "очікуваний строк корисного використання". Для податкових цілей слово "очікуваний" не використовується, але в обох випадках йдеться лише про потенційно можливий строк, який не завжди збігається з фактичним. Строк експлуатації, зумовлений корисністю об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, може бути як коротшим, так і тривалішим за нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Строк експлуатації окремих об'єктів, первісно визначений під час формування облікової політики, може переглядатись у період експлуатації об'єкта основних засобів.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись у першу чергу за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту. Перегляд строку використання об'єкта, його ліквідаційної вартості та методу амортизації не є зміною облікової політики, а вважається відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності" зміною облікової оцінки.

Дослідження практики формування облікової політики підприємств свідчить про відсутність навичок визначення строку

корисного використання. Прийняття рішення щодо строку корисного використання об'єктів є можливим:

- на підставі накопиченого досвіду підприємства під час експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства;

- використання єдиних норм амортизації для об'єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації: метод створює більше можливостей порівняно з податковим, але необхідною умовою є розроблення норм на рівні галузевого міністерства або розпорядчого органу управління державним майном;

- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів, але недоліком такого способу є неврахування специфіки експлуатації одного й того самого об'єкта у різних умовах.

У п. 5.2.7 П(С)БО 7 "Основні засоби" зазначено, що підприємства можуть самостійно встановлювати *вартісні ознаки предметів*, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів та мають спрощений порядок обліку й амортизації. Ці предмети в обліку підпадають під визначення основних засобів, але обліковуються не на рахунку 10 "Основні засоби", а на окремому субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". Такий вартісний критерій розмежування має обиратися самим підприємством і під час формування облікової політики слід враховувати, що його рівень впливає на формування фінансових результатів підприємства, оскільки чим він вище, тим більше необоротних матеріальних активів оприбутковуються як МНМА. Це, у свою чергу, призводить до максимізації витрат підприємства шляхом списання 50 або 100 % вартості об'єктів МНМА під час введення їх в експлуатацію.

Обліковою політикою переважної більшості підприємств з метою скорочення облікової роботи у фінансовому обліку передбачено вартісний ліміт віднесення засобів праці до основних на рівні 1000 грн (розмір установлений для податкових цілей).

Важливою передумовою ефективного обліку основних засобів є обґрунтування виокремлення об'єктів обліку основних засобів. Підприємства мають право визначати за самостійний об'єкт обліку окремі конструктивні частини основних засобів за умови суттєвої відмінності строків їх корисного використання.

Класичним прикладом такого підходу є виокремлення корпусу літака та його двигуна як об'єкта обліку. Двигун має експлуатаційний строк значно менший, ніж корпус літака, внаслідок чого він виділяється як окремий об'єкт з метою амортизації. Однак у практиці формування облікової політики такий порядок, на жаль, застосовується рідко, а інвентарними об'єктами найчастіше визнаються комплекси основних засобів. Це призводить до негативних наслідків, зокрема, занесення об'єкта до визначеної класифікаційної групи стає достатньо умовним, надходження та вибуття окремих частин об'єкта розглядається як ремонт, а не рух, що значно ускладнює облік таких операцій.

Такий підхід унеможлиблює формування достовірної інформації про ступінь зносу об'єкта. Усуненню подібних недоліків повинна сприяти оптимальна деталізація об'єктів основних засобів саме на стадії формування облікової політики.

*Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час розроблення облікової політики основних засобів, є порядок їх переоцінки.* Підприємство має право за умови суттєвого відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості на дату балансу переоцінювати об'єкт. У процесі прийняття рішення про переоцінку (дооцінку або уцінку) основних засобів переоцінюються всі об'єкти групи, до якої належить об'єкт. Межа суттєвості визначається підприємством самостійно і наводиться у розпорядчому документі з облікової політики (наприклад, на рівні 10,15 або 20 %).

Процес проведення переоцінки потребує додаткових фінансових витрат, адже відповідно до вимог законодавства під час проведення переоцінки основних засобів підприємство має обов'язково залучати на договірних засадах суб'єктів оціночної діяльності -

фізичних та юридичних осіб, у складі яких працює хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Неминучі і додаткові витрати праці у зв'язку з необхідністю постійного відстеження змін справедливої вартості та її порівняння із залишковою вартістю, яка не відображається на рахунках обліку і потребує додаткового розрахунку.

Визначення справедливої вартості для окремих видів основних засобів наведено у П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". Зокрема у додатку до цього стандарту наведено визначення справедливої вартості для таких видів основних засобів, як земля та будівлі, машини й устаткування, інші основні засоби.

Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" та розроблених на його основі Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів від 30 вересня 2003 р. № 561 є загальний *порядок віднесення до витрат періоду або капіталізації коштів, витрачених на підтримання в робочому стані або оновлення діючих основних засобів*. Згідно з чинною нормативною регламентацією порядок обліку таких сум залежить від рішення про їх характер і ознаки, що приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Так, витрати, спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, капіталізуються у разі висновку, що їх результатом є збільшення майбутніх економічних вигід. В іншому випадку ці витрати визнаються витратами періоду.

Вивчення практики ведення обліку показує, що поширеною є ситуація, за якої рішення щодо визнання і порядку обліку таких витрат приймається головним бухгалтером підприємства самостійно й одноосібно, при цьому за мету не ставиться аналіз майбутніх економічних вигід, а основним критерієм розмежування залишається розмір суми здійснених витрат. Така ситуація свідчить про послаблений контроль з боку керівника за формуванням витрат, спричиняє недостовірність показників у фінансовій звітності.

Кваліфікація витрат як таких, що відповідають визначенню модернізації, реконструкції, добудови тощо, має суб'єктивний характер і потребує уточнення в обліковій політиці конкретного підприємства.

Окремими галузевими міністерствами, зокрема, транспорту, будівництва та архітектури, зроблено спробу конкретизувати склад витрат на утримання та поліпшення основних засобів зазначених галузей шляхом затвердження "Положення про безпечну і надійну експлуатацію виробничих будівель і споруд" від 27 листопада 1997 р. № 32/288, а також "Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту" від 30 березня 1998 р. № 102.

Подібний підхід можливо використовувати і під час формування облікової політики підприємств інших галузей як на галузевому рівні, так і на рівні окремих підприємств. Склад робіт з обслуговування об'єктів основних засобів (залежно від виду) наводиться нормативно-технічною та експлуатаційною документацією.

**Витрати з поліпшення об'єктів основних засобів** мають комплексний характер і мають бути відображені в обліку відповідно до П(С)БО 16 "Витрати". До складу таких витрат можуть належати матеріальні витрати, витрати на оплату праці, збори та внески на соціальні заходи, оплата послуг сторонніх організацій тощо.

Ремонти не включено до переліку операцій з поліпшення основних засобів, цей термін у П(С)БО 7 "Основні засоби" взагалі не використовується. Можна припустити, що ремонти, результатом яких є відновлення попереднього стану об'єкта, входять до складу саме цих витрат, а ремонти, що збільшують корисність об'єкта, вважаються поліпшенням.

Чинним законодавством не передбачено єдиної методології для відображення витрат на поліпшення і витрат на ремонти основних засобів у бухгалтерському обліку. Для накопичення витрат на

поліпшення доцільним є ведення обліку на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" в розрізі субрахунків.

Можливі два варіанти обліку витрат на підтримання об'єкта в робочому стані:

- включення до складу витрат у момент виникнення. Залежно від призначення об'єкта, що ремонтується, дебетуються рахунки 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати" тощо.

- попереднє накопичення на окремому субрахунку з подальшим списанням після закінчення ремонту на відповідні рахунки витрат. Діючим Планом рахунків такий субрахунок не передбачено. Проте підприємство, має право для подібних цілей передбачити такий субрахунок у робочому плані рахунків.

Для відокремлення витрат на поліпшення основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, від витрат на підтримання у робочому стані на етапі формування облікової політики доцільно застосовувати під час проведення аналізу такі критерії:

- наслідком здійснених витрат є збільшення строку корисного використання об'єктів;

- наслідком здійснених витрат є підвищення їх потужності;

- наслідком здійснених витрат є поліпшення якості продукції, що виробляється за допомогою визначеного устаткування;

- наслідком здійснених витрат є збільшення їх ринкової вартості.

*Одним із найважливіших елементів облікової політики стосовно основних засобів є методи амортизації.* Вибір їх пов'язаний з припущеннями, що мають суб'єктивні й об'єктивні ознаки: строк корисного використання, очікуваний обсяг виробництва, розмір ліквідаційної вартості, темпи інфляції і науково-технічного прогресу. В ідеалі метод амортизації має бути адекватним способу

очікуваного зменшення економічної корисності основних засобів унаслідок фізичного і морального зносу.

У момент введення об'єкта в експлуатацію не завжди можна точно визначити оптимальний спосіб амортизації. Найбільш оптимальним вважається такий спосіб, під час використання якого відхилення залишкової вартості об'єкта від ринкової при періодичному зіставленні буде найменшим.

У бухгалтерському обліку багатьох підприємств основні засоби класифікуються за групами й амортизація нараховується за ставками згідно зі ст. 8.2 й 8.3. Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР. Незважаючи на те, що *податковий метод амортизації* дозволений П(С)БО 7 "Основні засоби", його використання призводить до значного викривлення балансової вартості окремих об'єктів основних засобів, постійного значного відхилення її від справедливої вартості і свідчить про невиважену амортизаційну політику.

У процесі обрання в обліковій політиці методу амортизації слід враховувати такі негативні наслідки, що доводять недоцільність його застосування.

1. Різні бази нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку.

2. Постійні зміни, які вносяться до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", потребують постійного внесення змін до наказу про облікову політику підприємства.

3. Ототожнення для цілей нарахування амортизації предметів, які мають зовсім різні строки використання і функціональні можливості, що не приводить до економічно обґрунтованого нарахування амортизації.

4. Набагато повільніший процес накопичення сум амортизаційних нарахувань, ніж за іншими методами, що вповільнює оновлення основного капіталу.

Кожен із методів може використовуватися на практиці в усіх формах бізнесу незалежно від виду довгострокового активу та способу його використання. Прямолінійний метод доцільно використовувати, коли передбачається, що об'єкт основних засобів буде зношуватися рівномірно протягом усього строку його використання. *Методи зменшення та прискореного зменшення залишкової вартості* доцільно використовувати, коли потрібно, щоб значно більша частка амортизаційних відрахувань придбаного об'єкта припала саме на перші роки експлуатації, тобто передбачається, що найбільш інтенсивно він буде використовуватися саме у перші роки.

*Кумулятивний метод*, так само, як і методи зменшення та прискореного зменшення залишкової вартості, належить до прискорених методів нарахування амортизації і дає змогу накопичувати основну частку амортизаційних відрахувань протягом перших років експлуатації основних засобів, хоча і повільніше, ніж попередні методи.

*Виробничий метод* змушує керівництво підприємства дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, оскільки зношення цих засобів прямо залежить від щорічних обсягу виготовленої за його допомогою продукції (робіт, послуг), часу використання, пробігу тощо.

Під час формування облікової політики підприємству необхідно визначити ліквідаційну вартість основних засобів. При цьому доцільно використовувати один із таких методів:

- обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

- залучити фахівців-експертів - суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;



- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу - таке прогнозування має велику ймовірність помилки;

- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10- 16 %) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив за групами основних засобів.

Таким чином, обґрунтування вибору елементів облікової політики стосовно основних засобів підвищить рівень достовірності та корисності обліково-економічної інформації.

### ***2.3. Формування облікової політики в частині незавершеного виробництва***

#### **2.3.1. Незавершене виробництво як економічна категорія та об'єкт обліку**

Підходи до формування та необхідність виваженої облікової політики незавершеного виробництва зумовлені тим, що незавершене виробництво є складовою оборотних коштів підприємства, має суттєвий вплив на достовірне визначення фактичної собівартості готової продукції та є об'єктом податкового обліку. Крім того, підходи до оцінки незавершеного виробництва впливають на інформаційну базу формування цінової політики підприємства.

Особливо актуальними є питання обліку та оцінки незавершеного виробництва під час формування облікової політики машинобудівних підприємств, оскільки саме на таких підприємствах процес формування залишків незавершеного виробництва, а відповідно і його оцінка, є найскладнішими.

У машинобудуванні незавершене виробництво - це вся продукція, оброблення якої не завершене і яка перебуває на різних стадіях виробничого процесу, а саме:

- продукція цехів, обробленням якої в цьому цеху ще не завершена. Вона знаходиться на робочих місцях або в цеховій коморі;

- продукція цехів, що завершена обробленням в одному цеху, але належить подальшому обробленню чи складанню в іншому (напівфабрикати). Вона знаходиться в цехових коморах і на проміжних складах підприємства;

- продукція, виготовлення якої хоч і завершено, але вона не пройшла випробувань або повністю не укомплектована<sup>1</sup>.

Таким чином, предмети праці, які перебувають у незавершеному виробництві, знаходяться на відповідних стадіях виробничого процесу в різному ступені готовності. Ці предмети можуть знаходитись на робочих місцях; в стадії транспортування і переміщення, здійснення технічного контролю; на складах заготовок і готових деталей; комплектувальних складах складальних цехів. Незавершене виробництво може знаходитись і поза межами підприємства, якщо складання, налагоджування машин здійснюється у замовника.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47, незавершене виробництво трактується як продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) оброблення, передбачених технологічним процесом, а також вироби не укомплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання.

*На те, що в Україні немає методичного забезпечення обґрунтування облікової політики незавершеного виробництва, впливає неоднозначність тлумачення незавершеного виробництва як економічної категорії.* Пов'язано це в першу чергу з тим, що інформація про стан незавершеного виробництва є необхідною для різних ланок управління підприємством.

Систематизація підходів до групування визначень незавершеного виробництва за різними напрямками представлена в табл. 2.2.

Різні аспекти характеризують лише конкретну функцію незавершеного виробництва, проте для формування облікової політики їх необхідно розглядати комплексно.

Незавершене виробництво є зад і лом, що забезпечує безперебійний та рівномірний випуск продукції<sup>1</sup>. Необхідність такого заділу пов'язана з тим, що, по-перше, для виготовлення

*Таблиця 2.2.* Систематизація підходів до визначення незавершеного виробництва

Класифікаційна ознака	Напрямок групування	Визначення незавершеного виробництва
Функція управління	Організація	Заділ, що забезпечує безперебійний та рівномірний випуск продукції
	Облік	Сальдо калькуляційних рахунків; виробничі витрати за незавершеними обробленням виробам, деталям, замовленням
	Контроль	Складова нормованих обігових коштів
	У широкому розумінні	Залишок предметів праці та напівфабрикати власного виготовлення
Тип виробництва	Гетерогенне	Вузли, деталі, напівфабрикати, що є складовими готового виробу
	Органічне	Продукт виробництва на будь-якій з операцій (фаз, стадій) оброблення, послідовність проходження яких утворює готову продукцію
	Комбіноване	Складові готового виробу, що знаходяться на будь-якій із

		послідовних операцій (фаз, стадій) оброблення
Вид виробництва	Промислове	Продукція часткової готовності
	Непромислове	Не завершена обробленням продукція або незавершені послуги майстерень промислового підприємства
Метод калькулювання собівартості	Позамовний	Витрати за замовленнями, що не завершені на кінець звітного періоду

### Закінчення табл. 2.2

Класифікаційна ознака	Напрямок групування	Визначення незавершеного виробництва
	Попередільний	Витрати на виробництво продукції, що не пройшла всіх переділів (фаз, стадій) оброблення
	Подетально-поопераційний	Сукупність деталей на всіх операціях оброблення незалежно від того, є вони готовою продукцією чи її складовими

продукції необхідний певний час, а по-друге, є розбіжність між виробничими циклами цехів підприємства, які проходить продукція згідно з технологічним процесом.

Наприклад, у машинобудуванні завжди в процесі оброблення має бути значна кількість різних деталей, у результаті складання яких на останній стадії виробництва й утворюється готовий виріб. Кількість деталей, що перебувають на різних ділянках виробництва, постійно змінюється, оскільки частково їх використовують для складання вузлів, а потім, готових виробів, одночасно з цим надходять інші в результаті первинного оброблення. У складних виробництвах, де продукція проходить декілька підрозділів за стадіями оброблення, фазами, переділами, коли немає достатнього запасу деталей чи

напівфабрикатів неможливий рівномірний випуск продукції. Отже, виникає необхідність правильно визначати кількість деталей і напівфабрикатів, які мають постійно бути на кожній стадії виробництва.

У системі обліку незавершене виробництво - це витрати на не повністю оброблені в такому структурному підрозділі продукти, вузли та деталі, незавершені роботи, які становлять сальдо калькуляційних рахунків<sup>1</sup>. Оцінка балансової статті

"Незавершене виробництво" визначається процедурою бухгалтерського обліку, оскільки незавершене виробництво визначається як сальдо за рахунком 23 "Виробництво" в результаті бухгалтерських проведення за дебетом і кредитом цього рахунку. На статтю "Незавершене виробництво" безпосередньо впливають методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, які використовує підприємство. Отже, обґрунтованість облікової політики в частині незавершеного виробництва і контроль за її дотриманням безпосередньо впливають на показники фінансової звітності.

З погляду контролю, незавершене виробництво є складовою нормованих обігових коштів підприємства, а отже, завдання полягає у визначенні нормативу залишків незавершеного виробництва<sup>1</sup>, тому *доцільним є у додатках до Наказу про облікову політику визначати процедуру формування нормативу незавершеного виробництва.*

Зміст категорії незавершеного виробництва та формування елементів облікової політики залежать також від типу виробництва: гетерогенний чи органічний.

У гетерогенному виробництві готовий продукт збирається, складається з раніше виготовлених частин та деталей. Воно може бути індивідуальним та масовим. У *масовому* виробництві всі складові продукту виготовляються одночасно і мають різний ступінь готовності. У будь-який момент таких частин у виробництві більше, ніж необхідно для створення кінцевого продукту, тому виникають

витрати, які ще не можуть бути віднесені до готової продукції, а є незавершеним виробництвом. В індивідуальному гетерогенному виробництві незавершене виробництво виникає протягом усього часу створення такого індивідуального продукту.

*Органічний тип виробництва* характеризується тим, що продукт послідовно проходить всі процеси, пов'язані між собою фази розвитку від початку виробничого процесу до отримання готового продукту. Органічне виробництво, як правило, масове.

До органічних виробництв належать сільське господарство, транспорт, більшість промислових виробництв (добувна, металургійна, хімічна, текстильна промисловість тощо). Оскільки органічне виробництво пов'язане з послідовним нагромадженням витрат від початку виробництва до отримання готового продукту, то і в цьому виробництві частина витрат формує незавершене виробництво. Серед органічних виробництв зустрічаються такі, процес виробництва продукту в яких збігається з його споживанням, наприклад, транспортні послуги, виробництво електроенергії тощо. У зв'язку зі специфікою діяльності в таких виробництвах немає незавершеного виробництва.

На практиці є комбінації гетерогенної та органічної форм виробництва, коли готовий продукт є результатом суміщення двох основних форм. Така форма виробництва називається комбінованою. Вона притаманна будівництву та деяким галузям промисловості. Закономірності формування витрат незавершеного виробництва комбінованої форми визначаються відповідними умовами двох основних форм<sup>1</sup>.

Таким чином, під час обґрунтування елементів облікової політики незавершеного виробництва перш за все необхідно кваліфікувати тип виробництва.

### 2.3.2. Організаційні аспекти документування незавершеного виробництва та їх вплив на облікову політику

У теорії та практиці облік незавершеного виробництва традиційно поділяється на оперативний і бухгалтерський, що також має бути враховано під час формування облікової політики.

Тому необхідно впорядкувати рух інформації про стан незавершеного виробництва, для чого на підприємствах розробляють графіки документообігу, в основу яких покладено відбір документів, установлення відповідальних за їх складання осіб та строків подання документів. На рис. 2.5 узагальнено документування процесу формування та оцінки незавершеного виробництва у машинобудуванні.

Оперативний облік ведеться в цехах у натуральному вираженні на підставі первинних документів з обліку виробітку і внутрішнього руху напівфабрикатів.

Порядок оперативного обліку руху заготовель і деталей, що перебувають у процесі оброблення, залежить від складності, організації і технології виробництва, номенклатури випуску, порядку приймання готової продукції працівниками відділу технічного контролю, порядку зберігання міжопераційних заділів тощо.

Перш за все на організацію оперативного обліку незавершеного виробництва впливає структура управління виробництвом: виокремлюють підприємства з цеховою та безцеховою структурами управління. На підприємствах, що характеризуються безцеховою структурою, облік руху незавершеного виробництва організується лише як облік руху між окремими операціями технологічного процесу. Підприємствам з *цеховою структурою* управління притаманні як внутрішньоцехова, так і міжцехова системи обліку руху незавершеного виробництва. Схема руху незавершеного виробництва на машинобудівних підприємствах із цеховою структурою управління подана на рис. 2.6.



*Рис. 2.5.* Документальне оформлення руху інформації про залишки незавершеного виробництва (НЗВ)

Таким чином, під час обґрунтування елементів облікової політики незавершеного виробництва необхідно кваліфікувати структуру управління підприємства.

Впливає на організацію обліку незавершеного виробництва також організація складського господарства на підприємствах, які відповідно до цієї ознаки поділяються на дві групи. Організація складського господарства на підприємствах першої групи передбачає лише наявність складів сировини і матеріалів та готової продукції, а підприємства другої групи забезпечені, крім цього, складами чи коморами кожного структурного підрозділу, що забезпечує більшу достовірність облікових даних про залишки незавершеного виробництва та рівень їх оброблення за кожним цехом, а відповідно, й усім підприємством.



*Рис. 2.6.* Організація руху незавершеного виробництва на підприємстві з цеховою структурою управління



Отже, під час обґрунтування елементів облікової політики незавершеного виробництва необхідно враховувати організацію складського господарства.

Для запобігання необґрунтованому збільшенню залишків незавершеного виробництва на підприємстві доцільно відстежувати порядок їх формування та переміщення за всіма операціями технологічного процесу впродовж усього часу виготовлення готової продукції.

Контроль за рухом деталей і напівфабрикатів за окремими виробничими операціями здійснюється на підприємстві у системі *внутрішньоцехового обліку незавершеного виробництва*, в межах якого і формується початкова інформація про хід виробничого процесу. При цьому облік руху незавершеного виробництва починається з першої операції оброблення сировини та матеріалів, оскільки, відповідно до загальноприйнятої практики, що не суперечить чинному законодавству, сировина і матеріали вважаються незавершеним виробництвом у випадку, якщо вони пройшли першу операцію оброблення за технологічним маршрутом.

Оскільки процес виготовлення продукції розпочинається, як правило, у заготівельних цехах, то перш за все необхідно визначити організаційні аспекти обліку незавершеного виробництва в цих підрозділах, а саме методи документування використання матеріалів. У заготівельних цехах машинобудівних підприємств для посилення контролю доцільно застосовувати метод сигнального документування та метод партійного розкрою.

*Метод сигнального документування* застосовується до матеріалів, облік яких ведеться за кожною одиницею. Під час використання цього методу відпуск матеріалів у межах норм витрачання оформляються звичайними первинними документами, а додаткове витрачання - спеціальними сигнальними документами.

*Метод партійного розкрою* застосовується до матеріалів, що обліковуються за площею. Розкрій кожної партії таких матеріалів

оформлюється карткою або актом розкрою матеріалу. У заготівельних цехах машинобудівних підприємств для обліку деталей та контролю за використанням спожитого на виробництві матеріалу (листової сталі, смуг, прутів та інших профілів металу) застосовують листи розкрою.

У них зазначають кількість нарізаних деталей, фактичне витрачання металу на їх виготовлення, відхилення фактичного витрачання від поточних норм, а також контролюється правильність витрачання металу в процесі виробництва. Фактична кількість деталей, що були розкроєні, зіставляється з контрольним розрахунком їх виходу (завданням). Нарізані заготовки приймає майстер або контролер, їх фактична кількість зазначається у відповідному розділі листа розкрою або у рапорті про виробіток.

Якщо неможливе застосування перших двох методів контролю витрачання матеріалів, то використовується *інвентарний метод*, який передбачає визначення фактичного витрачання матеріалу шляхом проведення щомісячної інвентаризації, а як первинний документ з обліку виготовлених деталей на машинобудівних підприємствах складають "Звіт про використання металу".

Таким чином, у процесі розроблення організаційної моделі обліку незавершеного виробництва необхідно обґрунтувати доцільний варіант документування витрачання матеріалів.

У ливарних цехах машинобудівних підприємств деталі починають обліковуватись у вибивному відділенні. Кількість вибитих з форм деталей зіставляється з кількістю заформованих деталей, результат відображається у рапорті виходу деталей окремо за придатними та відбракованими деталями. Для перевірки підрахунку отриманих деталей їх вага зіставляється з вагою рідкого металу. За кожним окремим виплавленням і в цілому за місяць за видами лиття складається журнал лиття, де зазначається шихтовий матеріал, відходи, вихід придатного лиття і браку. Відлиті деталі обліковуються за рапортами дільниць.

Отже, вибір варіанта документування зумовлений особливостями виробничих процесів у заготівельних цехах.

Контроль за рухом деталей і вузлів у межах основних цехів здійснюється на підставі документів з обліку виробітку. За інформацією, що відображається в цих первинних документах, у виробничо-диспетчерських відділах цехів складається графік руху деталей і вузлів. У ньому відображається вся номенклатура деталей і вузлів, що виготовляються кожного робочого дня та наростаючим підсумком з початку місяця. Він показує надходження і передавання деталей і вузлів, залишки незавершеного виробництва.

На машинобудівних підприємствах виробничий відділ має складати два графіки руху деталей і вузлів. *Перший* - за кожним структурним підрозділом (цехом), що дає змогу визначити добовий темп виконання виробничого завдання наростаючим підсумком за місяць (добовий темп виконання). Другий - відображає міжцехову передачу і заповнюється щодня наростаючим підсумком за місяць на підставі приймально-здавальних накладних. Підсумок передавання за місяць зіставляється з даними виробничо-диспетчерських бюро цехів.

*Ще одним, елементом облікової політики в частині документування незавершеного виробництва є наявність та призначення графіків руху деталей і вузлів.*

На машинобудівних підприємствах для обліку виробітку використовуються наряд, картка розкрою, маршрутний лист.

У заготівельних та механічних цехах серійного та індивідуального виробництва облік і контроль за рухом деталей у виробництві, правильністю застосування розцінок, оцінкою незавершеного виробництва, повнотою оформлення відбракованих деталей здійснюється за допомогою маршрутної системи.

Підприємства, що застосовують маршрутну систему, умовно можна поділити на дві групи. У *першій групі* маршрутний лист як єдиний комбінований первинний документ заміщує низку

документів і забезпечує облік виробітку, визначення розміру оплати праці і контроль за рухом незавершеного виробництва у процесі виробництва. При цьому з огляду на комплексність маршрутного листа використовують такі його види:

- наряд або картка розкрою на різку заготовок, де враховується витрачання матеріалів, рух заготовок і заробітна плата за заготівельним цехом;

- маршрутний лист, призначений для обліку руху заготовок і деталей, визначення виробітку і заробітної плати в обробних цехах відповідно до відомостей відділу головного технолога.

*До другої групи* належать підприємства, де маршрутний лист використовується як первинний оперативний документ з міжопераційного обліку руху незавершеного виробництва. Тобто за допомогою маршрутної системи здійснюється лише контроль за рухом незавершеного виробництва, а облік виробітку і визначення розміру оплати праці здійснюється в окремому первинному документі - змінному рапорті.

На підприємствах цієї групи після виконання кожної операції контролер відділу технічного контролю чи майстер після кожної операції робить позначку про приймання партії деталей у маршрутному листі й одночасно записує дані про виробіток до змінного рапорту або іншого документа з обліку виробітку. Після цього деталь разом з маршрутним листом передається на наступну операцію. Маршрутний лист у такому випадку не є первинним документом для нарахування заробітної плати, а лише відображає проходження партії деталей за технологічним маршрутом.

Використання маршрутних листів як комплексних документів дає можливість спростити документообіг та узгодити дані про кількість виконаних деталяоперацій та залишки незавершеного виробництва.

Документальне оформлення внутрішньоцехового руху незавершеного виробництва дає змогу формувати інформацію про

обсяги незавершеного виробництва та про його місцезнаходження на окремих операціях оброблення в межах кожного окремого цеху.

Однак на підприємствах із цеховою структурою управління технологічний процес, як правило, передбачає оброблення продукції у декількох цехах підприємства, тому незавершене виробництво наприкінці місяця може перебувати у процесі транспортування чи оброблятися за міжцеховою кооперацією в іншому структурному підрозділі. Спостереження, документальне оформлення та облік руху деталей, вузлів і напівфабрикатів власного виробництва між цехами підприємства, а також між цехами і складами підприємств чи виробничо-диспетчерських відділів здійснюються у системі міжцехового обліку незавершеного виробництва. Ведуть цей облік на підприємстві працівники виробничо-диспетчерських бюро, а також працівники складського господарства.

На організацію обліку міжцехового руху незавершеного виробництва значно впливає система первинного оформлення процесу приймання-передавання деталей, що застосовуються на підприємстві. На машинобудівних підприємствах застосовується документальна і бездокументна системи обліку.

У процесі використання документальної системи незавершене виробництво, що пройшло оброблення в заготівельних, пресових та ливарних цехах, передається в обробні і складальні цехи за накладними, супроводжувальними ярликами, специфікаціями, картками складського обліку. В умовах масового виробництва міжцехове передавання оформлюється накопичувальними відомостями, які виписуються цехами-поста-чальниками.

З метою спрощення міжцехового обліку руху деталей окремі підприємства для оформлення багаторазового передавання замість разових накладних використовують карти подання заготовок, деталей, вузлів (план-карти). Ці документи виписуються на місяць на кожне найменування виробу у виробничо-диспетчерських бюро цеху-постачальника у двох примірниках на підставі місячного виробничого завдання за виготовлення продукції. Один примірник

карти подання залишається у цеху-постачальнику, другий передається цеху-одержувачу. Під час складання карти заздалегідь визначаються строки та обсяги постачання в межах затвердженого ліміту.

*Бездокументна форма передавання* незавершеного виробництва застосовується на практиці у двох варіантах. За використання першого до розрахунку списання незавершеного виробництва з цеху включається лише кількість деталей на товарний випуск усього підприємства, а під час використання другого - на товарний випуск кожного цеху. За першого варіанта первинна документація протягом місяця не оформлюється. Кількість деталей, що надійшли до складального цеху, визначають за випуском готової продукції і кількістю деталей кожного найменування, що входить до виробу згідно з комплектувальними відомостями або складальними специфікаціями, та кількістю деталей і вузлів, які здані на склад відділу збуту або цеху запасних частин.

До складу готової продукції не зараховуються брак, зміна залишків незавершеного виробництва, а також втрати під час міжцехового транспортування. Тому застосування цього варіанта доцільне там, де наявні стабільні залишки незавершеного виробництва в натуральному вираженні і рівномірне нарощування витрат з виготовлення продукції. Застосування цього варіанта вимагає у першу чергу ритмічної роботи підприємства.

Варіант, що базується на визначенні товарного випуску кожного цеху, передбачає включення до складу цього випуску зміни залишків незавершеного виробництва. Перевага цього варіанта полягає у тотожності товарного випуску цехів та виробітку бригад. Його застосування передбачає проведення інвентаризації і виявлення браку. Кінцевою продукцією при цьому може бути не лише готовий виріб, а й вузол, агрегат залежно від спеціалізації складальних чи механоскладальних цехів.

За цим варіантом у внутрішніх регламентах підприємства має бути передбачено проведення інвентаризації незавершеного виробництва.

Результати розрахунків за будь-якого варіанта бездокументного передавання оформлюються актами або відомостями здавання напівфабрикатів за заздалегідь встановленою номенклатурою, де зазначається кількість придатних і відбракованих деталей, зміна залишків незавершеного виробництва.

На практиці застосовуються й інші варіанти документального оформлення міжцехового руху незавершеного виробництва. При цьому організацію такого оформлення зумовлюють порядок внутрішньоцехового обліку, процес транспортування і зберігання у міжцехових складах.

Таким чином, на формування облікової політики щодо незавершеного виробництва впливає варіант оформлення міжцехового руху незавершеного виробництва.

На організацію обліку руху незавершеного виробництва впливає тип організації виробництва, згідно з яким виокремлюють подетальний та подетально-поопераційний види обліку. У масово-потоківому виробництві, як правило, ведеться *подетальний облік*. Деталі, оброблення в заготівельних, ливарних чи кувальних цехах, приймаються робітниками відділу технічного контролю й оформлюються приймальною квитанцією. Після цього деталі передаються до комори готових деталей або на склад виробничо-диспетчерського відділу, а коли їх немає безпосередньо цехам споживачів. Цей вид обліку забезпечує лише інформацію про кількість незавершеного виробництва.

Підприємства серійного виробництва ведуть *подетально-поопераційний облік руху деталей* у картках, які відкриваються на кожне найменування незавершеного виробництва. В цих картках зазначаються всі технологічні операції оброблення кожної деталі. Записи про надходження заготовок чи матеріалів у цех здійснюють на підставі документів, якими оформляються міжцеховий рух незавершеного виробництва.

Під час видавання заготовок чи матеріалів з комори цеху дільницям для виконання першої операції в картці зазначають їх

кількість, а також дату і табельний номер робітника, що буде обробляти заготовки або матеріали. Для обліку кількості придатних і відбракованих деталей після виконання першої і всіх наступних операцій застосовують робочі наряди. Передавання завершених оброблених деталей в інший цех чи на склад відображається в картці на підставі тих самих документів, що і надходження заготовок чи матеріалу на склад.

Записи в картках виконуються щодня на підставі первинних документів, що дає можливість кожного дня мати достовірну інформацію як про обсяги незавершеного виробництва, так і про ступінь його оброблення. Щомісяця підбивають підсумки за картками для виявлення залишків деталей на кожній виробничій операції. Бухгалтерія має періодично перевіряти записи в картках, оскільки кількісні дані карток повинні відповідати виробітку робітників, який зазначений у відрядних нарядах. Це має бути передбачено внутрішніми регламентами. У процесі перевірки зіставляється кількість деталей, які надійшли на оброблення, кількість зданих придатних деталей, необроблених і браку.

Таким чином, під час формування облікової політики незавершеного виробництва необхідно обрати види обліку деталей: подетальний та подетально-поопераційний.

На машинобудівних підприємствах підсумковим документом оперативного обліку незавершеного виробництва є баланс руху деталей. Його форма залежить від характеру й умов виробництва, проте заповнення балансу завжди здійснюється на підставі такого балансового рівняння:

$$ЗНВ_0 + Я_d = Л_d + Б + ЗЯЗВ_{,,}$$

де  $ЗНВ_0$ ,  $ЗНЗВ_x$  - залишки незавершеного виробництва на початок та кінець місяця;

$Я_d$  - надходження деталей до цеху;

$Я_d$  - передача або витрачання деталей;



Б - документально оформлений брак.

### 2.3.3. Оцінка незавершеного виробництва

Бухгалтерський облік незавершеного виробництва ведеться у вартісній оцінці в бухгалтері, де здійснюється оцінка залишків незавершеного виробництва і розподіл поточних витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Одним із найскладніших питань облікової політики незавершеного виробництва є порядок оцінки його залишків. У першу чергу *необхідно визначити склад статей за якими оцінюється незавершене виробництво*. Є два погляди на цю проблему. Перший полягає в тому, що незавершене виробництво необхідно оцінювати у такому самому порядку, за яким формується собівартість готової продукції, тобто оцінювати за всіма калькуляційними статтями. Цей погляд пояснюється тим, що загальновиробничі витрати пов'язані з виробництвом усього обсягу продукції: як завершеного обробленням, так і часткової готовності. А також тим, що у наступному місяці незавершене виробництво перетвориться у готову продукцію.

Прибічники другої думки стверджують, що обмеження собівартості незавершеного виробництва лише змінними (прямими) витратами суттєво не впливає на розмір собівартості готової продукції, проте дає змогу прискорити та спростити формування собівартості незавершеного виробництва і зробити вихідну інформацію більш придатною для аналізу та прийняття рішень стосовно управління витратами виробництва.

Відповідно до чинних галузевих методичних рекомендацій залишки незавершеного виробництва на кінець звітного періоду оцінюються в більшості галузей економіки (таких як машинобудівна та металообробна промисловість, прокатне виробництво чорної металургії, виробництво продовольчих товарів та ін.) згідно з порядком калькулювання собівартості готової продукції, за винятком втрат внаслідок браку і витрат, що належать до готової продукції, а саме: відшкодування зносу спеціальних інструментів і

пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат; витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, невиробничих витрат<sup>1</sup>.

На підприємствах хімічної промисловості, крім добувних підприємств та підприємств, які виробляють лаки і фарби, барвники та органічні продукти, у сталеплавильному виробництві, м'ясній та молочній промисловості залишки незавершеного виробництва оцінюються за плановою цеховою собівартістю. Тобто в цих галузях залишки незавершеного виробництва оцінюються за методом обліку повних витрат.

У добувних виробництвах (взуттєва промисловість, дріжджові та оздоблювальні виробництва) залишки незавершеного виробництва оцінюються за такими статтями, як "Сировина і матеріали", "Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій", "Паливо й енергія на технологічні цілі", "Основна заробітна плата", "Додаткова заробітна плата", "Відрахування на соціальні заходи".

За фактичними витратами сировини та основних матеріалів залишки незавершеного виробництва підлягають оцінці на підприємствах, що виробляють лаки і фарби, барвники та органічні продукти, в солодових цехах підприємств пиво-безалкогольної промисловості, прядильному виробництві текстильної промисловості, на підприємствах хлібопечення та спиртової промисловості, виробництві макаронів. Таким чином, у цих галузях фактично використовується метод обліку незавершеного виробництва за прямими витратами.

На рівні чинного законодавства з бухгалтерського обліку основним нормативним документом, що регламентує формування собівартості незавершеного виробництва, є П(С)БО 16 "Витрати" та 9 "Запаси". Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" залишки незавершеного виробництва наприкінці місяця повинні оцінюватись у тому порядку, в якому формується собівартість готової продукції, тобто за всіма статтями витрат.

Але для формування такої оцінки необхідний певний час, а сучасні умови господарювання вимагають оперативного прийняття рішень. Крім того, проведення аналізу традиційно базується на змінних витратах, як на таких, що можуть бути змінені у поточному періоді. Тому інформація про собівартість, яка розрахована за змінними витратами, використовується під час визначення цінової політики, обґрунтування структури товарного випуску тощо. Це зумовлює необхідність визначення собівартості незавершеного виробництва й у розрізі змінних витрат.

Тому в процесі формування облікової політики кожне підприємство повинно обґрунтувати методикку оцінки незавершеного виробництва відповідно до організаційних особливостей виробництва та інформаційних запитів управління.

На порядок формування облікової політики оцінки незавершеного виробництва впливає значна кількість факторів.

Підприємства, які мають широку номенклатуру продукції або на яких до складу окремих видів готової продукції входить велика кількість деталей та вузлів, а також операції оброблення характеризуються незначною трудомісткістю й одночасно багатоопераційністю виготовлення деталей, оцінюють незавершене виробництво в умовних виробках (наприклад, у машинокомплектах). До таких підприємств належать переважно машинобудівні. На цих виробництвах використовують спрощену оцінку незавершеного виробництва в частині заробітної плати: стаття "основна заробітна плата виробничих робітників" умовно оцінюється у розмірі 50 % від розцінки, що діє за цим цехом на всі оброблені деталі.

На підприємствах одиничного та індивідуального виробництва незавершене виробництво оцінюється за сумою фактичних витрат за кожним незавершеним замовленням. Загальновиробничі витрати відносяться на вартість кожного замовлення пропорційно до заробітної плати основних виробничих робітників.

На підприємствах, що характеризуються масовим та серійним типом виробництва, незавершене виробництво оцінюють, виходячи з норм витрат за кожною статтею прямих витрат з урахуванням ступеня готовності незавершеного виробництва. Витрати матеріалів і заробітної плати відносять на кожну одиницю незавершеного виробництва безпосередньо, а загальновиробничі витрати додаються загальною сумою на всі деталі за відсотками до бази розподілу. На цих підприємствах оцінка незавершеного виробництва залежить також від технологічних умов зростання виробничих витрат.

На практиці поширені такі варіанти зростання витрат:

- рівномірне зростання;
- на початку процесу виробництва відбувається значне збільшення витрат (за рахунок витрачання сировини та матеріалів), зростання яких потім продовжується рівномірно;
- спочатку рівномірне, але на заключному етапі відбувається їх значне збільшення (за рахунок покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів).

На підприємствах, що входять до першої групи, незавершене виробництво оцінюється відповідно до рівня готовності. На підприємствах, на яких витрати зростають відповідно до другого варіанта, незавершене виробництво оцінюється у розмірі 50 % витрат з оброблення і вартості матеріалів. За третього варіанта до собівартості кожного незавершеного виробу матеріали включаються у розмірі 100 %, а витрати на оброблення на рівні 50 %.

*На оцінку залишків незавершеного виробництва впливає варіант зведеного обліку витрат, що використовується на підприємстві і має бути визначений під час формування облікової політики. У процесі зведення витрат виробництва за на півфабрикатним варіантом кінцеві залишки незавершеного виробництва оцінюються за собівартістю первинної сировини або напівфабрикатів на попередній стадії оброблення і витратами на*

оброблення в межах цього цеху. У такому випадку у витратах незавершеного виробництва кожного цеху відображаються не лише власні витрати на оброблення незавершеного виробництва, а й витрати на оброблення попередніх цехів.

У процесі зведення витрат виробництва за *безнапівфабрикатним варіантом* для оцінки залишків незавершеного виробництва спочатку визначають загальну кількість деталей, які знаходяться в процесі оброблення в цьому цеху та у наступних цехах згідно з технологічним процесом. Потім цю кількість деталей оцінюють, виходячи або з нормативної суми витрат такого цеху на оброблення одиниці цих деталей, або з планової чи фактичної собівартості оброблення таких деталей у цьому цеху. До того ж, якщо облік незавершеного виробництва ведеться у подетальному розрізі, то витрати цеху на оброблення одиниць деталей відносять на деталі, що знаходяться в такому цеху в розмірі 50 %, а на деталі в наступних цехах - у повному розмірі. На першій стадії оброблення в оцінку незавершеного виробництва включають вартість первинних матеріалів за всіма деталями, що залишились у незавершеному виробництві.

Тобто за використання безнапівфабрикатного варіанта у витратах кожного цеху відображаються лише власні витрати і на готову продукцію щомісяця списується лише частка витрат, що відносять до готової продукції. Витрати на деталі, передані наступним цехам, що не ввійшли до готових виробів, продовжують обліковуватись за цехами в складі їх незавершеного виробництва. Витрати в незавершеному виробництві у кожному цеху в цьому випадку не відповідають фактичній наявності незавершеного виробництва в межах такого цеху.

Зазначений порядок оцінки незавершеного виробництва дає змогу визначити частку витрат цеху в собівартості продукції в цілому за підприємством, але не забезпечує визначення цехової собівартості.

Отже, у наказі про облікову політику має бути визначено варіант зведеного обліку витрат, що дасть змогу оцінити незавершене виробництво.

#### **2.3.4. Інвентаризація незавершеного виробництва**

Одним із зазначених вище елементів облікової політики незавершеного виробництва є періодичність проведення інвентаризації його залишків.

Наприкінці місяця залишки незавершеного виробництва у натуральному вираженні, які піддаються вартісній оцінці, визначаються або за даними бухгалтерського обліку, або на підставі проведення інвентаризації. Під час проведення інвентаризації підприємство одержує достовірну інформацію про фактичні розміри незавершеного виробництва.

Однак питання про періодичність проведення інвентаризації залишків незавершеного виробництва залишається проблемним .

Так, згідно з Методичними рекомендаціями № 47 незавершене виробництво, а також напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшому переробленню, інвентаризуються станом на перше число кожного місяця. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" періодичність проведення інвентаризації активів та зобов'язань визначається керівником чи власником підприємства. Тобто періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва на державному рівні не регулюється.

*Періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва - невід'ємний елемент облікової політики кожного підприємства, який має бути врегульований наказом про облікову політику.* Тому кожне підприємство залежно від характеру виробництва, розмірів незавершеного виробництва, достовірності облікових даних, методу калькулювання собівартості продукції має самостійно визначити, як часто інвентаризувати запаси

незавершеного виробництва та відобразити це у наказі про облікову політику. У такому разі періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва буде відповідати умовам виробництва кожного підприємства.

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

Викладений у попередніх параграфах матеріал дає змогу визначити фактори, що впливають на облікову політику підприємства в частині витрат незавершеного виробництва. На облікову політику незавершеного виробництва впливають:

- тип виробництва (гетерогенне, органічне, комбіноване);
- 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, картки складського обліку, накопичувальні відомості, карти подання загівель, деталей, вузлів).

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, безнапівфабрикантний).

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.

## ***2.4. Галузевий аспект формування облікової політики на прикладі ресторанного господарства***

### **2.4.1. Типізація закладів ресторанного господарства з метою розроблення облікової політики**

Ринковій економіці притаманна розвинута інфраструктура сервісу, складовою якої є ресторанне господарство. В Україні в останні роки набуває швидкого розвитку цей вид економічної діяльності, що зумовлено його високою інвестиційною привабливістю. В умовах динамічної ринкової кон'юнктури ефективне функціонування підприємств ресторанного господарства залежить від методології обліку діяльності, адекватної економічним реаліям та спрямованої на забезпечення внутрішніх потреб управління. До того ж є необхідність посилення контролю за діяльністю підприємств ресторанного господарства, оскільки це пов'язано з впливом на здоров'я населення якості продукції цих підприємств. Це спричинює необхідність розгляду проблем формування облікової політики у сфері ресторанного господарства як складової системи управління.

Ресторанне господарство складається з підприємств, що характеризуються різними типами спеціалізації, поєднують

функції виробництва, торгівлі та організацію споживання. Крім підприємств ресторанного господарства, у цій сфері функціонують і заклади та підрозділи харчування в структурі промислових, сільськогосподарських підприємств та бюджетних установ. Відтак *необхідне урахування специфіки діяльності з метою забезпечення інформаційних запитів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів під час формування облікової політики.*

Зважаючи на аналіз діяльності підприємств ресторанного господарства однією з особливостей галузі є те, що підприємства відрізняються за обсягами, характером послуг, структурою виробництва, спеціалізацією, що зумовлює необхідність варіантних розробок методик обліку. Саме тому необхідна типологія підприємств ресторанного господарства з метою реалізації варіантних методологічних підходів до формування облікової політики.

Основною рисою діяльності у сфері ресторанного господарства, що має бути врахована під час побудови обліку, є мета функціонування підприємства. Діяльність підприємств та підрозділів харчування може бути організована як для отримання прибутку - комерційна сфера, так і з метою надання послуг харчування масового характеру за місцем навчання, лікування, роботи тощо - некомерційна сфера. Класифікація підприємств ресторанного господарства подана на рис. 2.7.

Під час формування облікової політики підприємств ресторанного бізнесу перш за все необхідно звернути увагу на функції, які виконує підприємство.

На практиці діяльність підприємств та підрозділів ресторанного господарства охоплює три взаємопов'язані функції, а саме виробництво, торгівлю, організацію споживання. Для



*Рис. 2.7.* Класифікація підприємств та підрозділів ресторанного господарства

розроблення облікової політики важливо визначити співвідношення цих функцій у закладах харчування. У фаховій літературі немає однозначності у підходах до співвідношення та ієрархії цих функцій (абсолютної відповіді не може бути). У сучасних умовах ця галузь неоднорідна. Є підприємства та підрозділи ресторанного господарства з різноманітними видами діяльності, різними за обсягами, організацією постачання та збуту, тому зведення облікової політики в галузі лише до одного варіанта суперечить умовам функціонування.

Таким чином, можливість розроблення варіантів галузевої моделі відповідає сутності облікової політики і праву суб'єкта господарювання її формувати. Під час обґрунтування доцільного варіанта необхідно провести аналіз співвідношення видів діяльності, визначити особливості організації основних процесів та усвідомити потребу в обліковій інформації. Також необхідно забезпечити за будь-яким варіантом облікової моделі спрямованість обліку на реалізацію контрольної функції.

#### **2.4.2. Облікові моделі як основа формування облікової політики**

З 2000 р. посилюється інтерес до проблеми реформування обліку, зокрема на підприємствах та у підрозділах ресторанного

господарства, що відображено у низці публікацій. У фаховій літературі та обліковій практиці *є різні підходи до формування облікової моделі в ресторанному господарстві.*

На практиці сформувалась негативна тенденція - спрямування облікової політики на фіскальні запити. Саме цим підходам і відповідає традиційна облікова модель.

За часів СРСР підприємства ресторанного господарства поділялись на класи: люкс, вищий та перший, що насамперед відповідало потребам адміністрування ціноутворення (рівні націнок встановлювались відповідно до класу закладу). Традиційна галузева модель обліку в ресторанному господарстві відповідала потребам контролю формування цін. В основу реалізації цієї моделі покладено калькуляційні картки та розрахунок реалізованої торговельної націнки, що базується на застосуванні рахунку 28 "Товари" (рис. 2.8).

Такі методичні підходи були використані в процесі реформування обліку значною частиною підприємств харчування. Цей варіант отримав назву торговельно-виробничого підходу. Так, відповідно до Інструкції № 291 під час використання торговельно-виробничого підходу на рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою продажу. Також зазначається, що цей рахунок можуть застосовувати і заклади ресторанного господарства.

Модель на рис. 2.8 побудована відповідно до методичних рекомендацій "Про порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об'єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з національними стандартами" від 17 червня 2003 р. № 157. Вона суперечить вимогам Інструкції № 291. Оскільки інструкцією не передбачено застосування методу



*Рис. 2.8.* Облікова модель за традиційним підходом

"червоне сторно", списання націнки має відобразитися записом Д-т 285 "Торгова націнка" К-т 282 "Товари в торгівлі".

Однак можливість застосування рахунку 28 "Товари" обмежена операційною діяльністю, в процесі якої підприємства ресторанного господарства купують товари для подальшого продажу без будь-якої доробки. Тому облік сировини, використаної на приготування страв і кулінарних виробів, здійснюється на рахунку 23 "Виробництво" за обліковими цінами, за які взяті ціни продажу.

Таким чином, на практиці обліковці під час використання торговельно-виробничого підходу найчастіше його зводять до методики обліку в торговельних підприємствах. При цьому рахунок 23 "Виробництво" для відображення вартості виготовлених готових страв використовується за аналогією до рахунку 28 "Товари", на якому вказують лише вартість сировини, використаної для виготовлення страви, а всі інші витрати вважають витратами періоду і відносять на рахунки витрат періоду.

У частині обліку запасів застосування торговельно-виробничого підходу на практиці зводиться до ототожнення сутності підприємств ресторанного господарства з торговельними підприємствами (схематично облікову модель подано на рис. 2.9).

Незважаючи на негативне ставлення до абсолютизації "комерційного підходу", в основі галузевої моделі обліку підприємств та підрозділів ресторанного господарства, його застосування є доцільним в окремих закладах, діяльність яких

спрямована на реалізацію функції споживання. Проте використання рахунку 23 "Виробництво" тоді є зайвим.

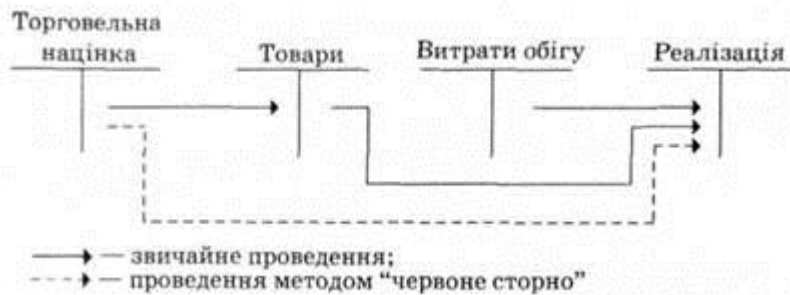


Такі заклади в сучасних умовах господарювання є достатньо поширеними, вони тяжіють до центрів дозволя і представлені буфетами, рюмочними, закусочними тощо. У них немає технологічних ознак галузі, в обсязі їх реалізації превалюють придбані товари, тобто додана вартість створюється, як правило, саме у збутовій діяльності.

За використання торговельно-виробничого підходу також виникають проблеми, пов'язані з відображенням так званих витрат обігу. До початку реформування обліку згідно з "Планом рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій" та Інструкцією про його застосування, затвердженими наказом Міністерства фінансів СРСР від 28 травня 1985 р. № 40, всі витрати обігу підприємства громадського харчування обліковували на рахунку "Витрати обігу", при цьому на рахунку "Товари" товарні запаси обліковували лише за цінами продажу.

Дебетовий оборот рахунку "Витрати обігу" відображав суму витрат з початку року, списання яких на рахунок "Прибутки (збитки)" відбувалось у кінці року. На фінансовий результат витрати обігу відносили відповідно до обсягу реалізації (рис. 2.10).

Розрахунок витрат обігу, що припадає на реалізований товар, та їх віднесення до складу витрат з реалізації під час ви-



*Рис. 2.10.* Модель обліку закладів громадського харчування відповідно до наказу № 40

значення результату господарювання забезпечували реалізацію принципу відповідності, який однак не було формалізовано в попередніх нормативних документах, зокрема й у наказі №40.

Проте обліковувати витрати, пов'язані з приготуванням та реалізацією продукції власного виробництва, як раніше, як витрати обігу згідно з вимогами національних стандартів неможливо.

Відповідно до вимог чинних національних стандартів, для реалізації принципу відповідності необхідно забезпечити відокремлений облік витрат підприємств та підрозділів ресторанного господарства за такими напрямками: витрати, пов'язані з придбанням запасів, виготовленням готових страв та збутових витрат (рис. 2.11).

Відповідно до п. 16 П(С)БО 9 "Запаси" витрати обігу підприємств торгівлі включаються до складу витрат на збут (рахунок 93 "Витрати на збут"), за виключенням витрат, які необхідно включати до первісної вартості придбаних та виготовлених запасів згідно з вимогами П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати".

Необхідно зазначити, що П(С)БО не надають чіткого визначення складу таких витрат щодо підприємств та підрозділів ресторанного господарства. Стосовно витрат, які мають включатися до собівартості виготовлених страв, то це заробітна плата кухаря, амортизація обладнання, яке застосовується для



*Рис. 2.11.* Трансформація витрат обігу ресторанного господарства

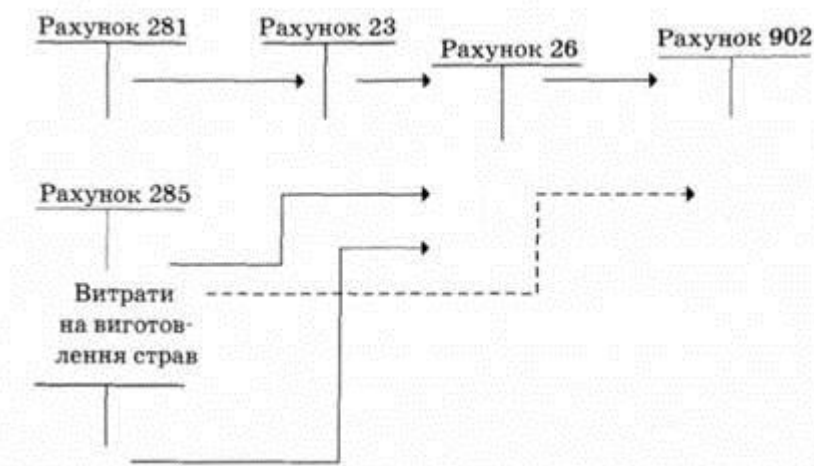
виготовлення блюд, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з приготуванням. Оскільки на практиці підприємства та підрозділи ресторанного господарства ототожнюються з підприємствами торгівлі, то ці витрати також обліковуються на рахунку 93 "Витрати на збут".

Таким чином, витрати на виробництво готових страв, крім витрат на сировину, також необхідно включати до собівартості виготовлених запасів із відокремленням на відповідному субрахунку.

Варто звернути увагу на те, що на тезі про відсутність залишків готової продукції ґрунтується висновок деяких авторів щодо недоцільності формального підходу до дотримання вимог національних стандартів стосовно розподілу витрат виробництва підприємств ресторанного господарства. Ці підходи є суперечливими. Справді, санітарні вимоги не дають можливості залишати страви на наступний день. Є багато готових страв, зберігати які у певних умовах дозволяється визначений час, а отже, можлива ситуація, коли на кінець звітної періоду будуть залишки. Крім того сучасні технології в ресторанному господарстві передбачають можливість формування таких залишків. Схематично облікову модель, що відповідає таким підходам, представлено на рис. 2.12.

Відповідно до торгово-виробничого підходу є можливість не враховувати витрати, пов'язані з виготовленням блюд і відмінні від первісної вартості сировини, у складі собівартості продукції ресторанного господарства.





*Рис. 2.12.* Схема можливих проведення за торгово-виробничим підходом

Для цього необхідно обґрунтувати у наказі з облікової політики, що залишки готової продукції на кінець звітного періоду не суттєві, і тому суми витрат, пов'язаних з приготуванням страв, не впливають на показники фінансової звітності.

*Одним із найважливіших елементів облікової політики для підприємств галузі є облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).*

Особливості ведення господарської діяльності і калькулювання собівартості підприємствами ресторанного господарства зумовлюють значну різноманітність конкретного наповнення змісту ТЗВ. Так, на практиці можливе об'єднання кількох видів робіт, наприклад, підрозділ займається і заготівлею, і транспортуванням, і вантажними роботами, що стосуються запасів.

Характерним для підприємств ресторанного господарства є низький рівень спеціалізації праці. На 79 % досліджуваних закладів (були вивчені підприємства ресторанного господарства - юридичні особи; дослідження проводилось за типовістю та можливістю отримання інформації) немає такого підрозділу, як експедиція з постачання, а його функції виконують різні спеціалісти. Тому перелік ТЗВ, порядок розрахунку їх розміру, їх акумулювання і зарахування на вартість запасів може мати різний характер на

підприємствах ресторанного господарства, що займаються різними видами діяльності і застосовують різні технологічні схеми.

Треба зауважити, що значна номенклатура витрат, залучення до виконання робіт як власних працівників підприємства, так і спеціалізованих організацій тощо зумовлюють необхідність застосування специфічних методичних прийомів узагальнення розміру ТЗВ, особливо транспортних витрат, тобто застосування відповідних прийомів розрахунків, складання кошторисів (калькуляцій), використання в обліку показників, отриманих під час здійснення відповідних розрахунків тощо. Наступним етапом відображення в бухгалтерському обліку ТЗВ є вибір способу віднесення витрат на вартість придбаних запасів.

П(С)БО 9 "Запаси" передбачено два методичні підходи до відображення сформованих ТЗВ:

- включення їх безпосередньо до собівартості придбаних запасів (метод прямого рахунку),

- відображення ТЗВ загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів з наступним віднесенням отриманого розміру витрат на собівартість витрат (методом середнього відсотка).

Підприємства ресторанного господарства обирають один із цих підходів і застосовують його під час визначення первісної вартості запасів.

На останньому етапі відображення в бухгалтерському обліку ТЗВ відбувається перенесення розміру ТЗВ на собівартість запасів. На практиці застосовують кілька методичних прийомів систематизації й узагальнення первинної облікової інформації про ТЗВ. Найчастіше на підприємствах харчування виконують один з двох видів розрахунків:

- складання калькуляцій витрат;

- використання товаросупровідних документів зі складанням зведеного розрахунку.

Для підприємств ресторанного господарства більш доцільним є використання другого варіанта (тобто використання товарно-супровідних документів), а також у більшості випадків у межах графіка документообігу визначення відповідальності конкретної посадової особи та документа, що передається до бухгалтерії (наприклад, звіт із придбання, форма якого запропонована у табл. 2.3). Такими посадовими особами можуть бути експедитор з постачання, завідувач виробництвом, товарознавець та ін.

*Таблиця 2.3. Журнал надходження запасів*

Дата	№ документа (накладна)	Витрати з придбання				
		Сума , грн	Види запасів			
			Т зв	Лікero- горілчані вироби	М'ясні вироби	Ін ші
11.11.20 06	№ 23-45	1550	1 50	1000	400	-

При виборі підприємством харчування прямого методу зарахування ТЗВ на вартість запасів необхідно обрати показник, прийнятний для всіх придбаних запасів, пропорційно до якого величина ТЗВ розподіляється між окремими запасами. Так, за величину, взяту як основу для розподілу, як правило, береться загальна вартість придбаних запасів.

Можливим є також застосування й інших показників для розподілу, наприклад, обсягу, кількості або маси запасів тощо. Проте під час розподілу ТЗВ необгрунтоване застосування як бази розподілу вартості придбаної продукції може суттєво вплинути на фінансовий результат. Наприклад, можна навести ситуацію, коли одночасно з придбанням натуральної ікри закупається синтетична або закупаються вода та елітні лікero-горілчані напої.

Іншим варіантом відображення ТЗВ, що стосуються придбання конкретних видів запасів у бухгалтерському обліку відповідно до вимог стандарту 9 "Запаси", є відкриття закладами для їх відображення окремого субрахунку. На цьому субрахунку нагромаджуються ТЗВ, після чого вартість витрат відносять розрахунковим шляхом на вартість запасів для формування повної первісної вартості запасів.

Вимоги П(С)БО 9 "Запаси" щодо застосування цього методу обліку ТЗВ передбачають таке. Суми витрат, які узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою використаних запасів. Сума витрат, що належить до витрачених запасів, розраховується множенням середнього відсотка ТЗВ і вартості витрачених запасів з відображенням їх на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображене вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається розподілом суми залишків ТЗВ на початок звітного місяця і ТЗВ за звітні місяці на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, які надійшли за звітний місяць.

Під час використання цього варіанта віднесення ТЗВ на вартість купованих запасів вартість запасів оцінюється за цінами постачальника, тобто за купівельною вартістю. До її складу не включаються ТЗВ. Вартість витрат списується наприкінці звітного місяця на ті самі рахунки, на які списується вартість запасів.

У результаті розрахунків формується собівартість витрачених запасів і тих цінностей, що знаходяться у вигляді залишків на рахунках підприємств ресторанного господарства. Величина ТЗВ розподіляється не між одиницями запасів, як у випадку методу прямого розрахунку, а між запасами, що вибувають, і залишками запасів на кінець звітного місяця. Цей метод доцільно застосовувати за великої номенклатури запасів і значних обсягів закупівель.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 величина таких витрат відображається на окремому субрахунку. Однак оскільки придбані запаси будуть враховуватися на різних рахунках бухгалтерського

обліку, то й ТЗВ необхідно розподіляти на відповідні рахунки обліку запасів. Для підприємств ресторанного господарства, в яких превалює комерційна функція, ТЗВ будуть відображатись на рахунку 28 "Товари", а для підприємств ресторанного господарства з виробничими ознаками - на рахунках 28 "Товари" і 20 "Виробничі запаси".

Аналіз методичних підходів до обліку ТЗВ дав змогу виокремити такі варіанти рішення щодо методики обліку та розподілу цих витрат для підприємств ресторанного господарства.

1. Ідентифікація витрат з придбання з конкретним запасом, що не вимагає в робочому Плані рахунків окремого рахунку для обліку ТЗВ та обґрунтування методики їх розподілу. Якщо на підставі контування первинного документа є можливість включення таких витрат до вартості запасів, то цей підхід є доцільним. Однак у більшості випадків це проблематично.

2. Відокремлене накопичення всіх ТЗВ на спеціальному субрахунку. За таким варіантом у робочому Плані рахунків необхідно зазначити відповідний рахунок із визначенням аналітики за групами придбаних товарів або в цілому за матеріальними запасами.

3. Комбінований варіант, за яким ті витрати, що безпосередньо можуть бути ідентифіковані з видом запасів зараховують до їх вартості, а інші витрати - накопичують та розподіляють.

Для накопичення ТЗВ, які підлягають розподілу, за комбінованим варіантом за рахунком 28 "Товари" необхідно відокремити субрахунок. Але, на нашу думку, доцільно такий субрахунок визначати не в цілому за товарами, а за групами товарів, наприклад, лікєро-горілчані, кондитерські, бакалійні тощо.

Також до питань варіантного характеру, що повинно визначатися обліковою політикою підприємств, належить здійснення розрахунку реалізованої торговельної націнки котловим методом

або у розрізі товарних груп. При цьому другий підхід дає можливість більш об'єктивно визначати фінансовий результат.

Базою розподілу ТЗВ у закладах, де їх розмір і перехідні залишки є невеликими, можна визначити їх вартість, а розрахунок здійснювати відповідно до цін придбання без урахування торговельної націнки.

Таким чином, у межах облікової політики підприємств ресторанного господарства має бути зафіксовано:

1) метод віднесення транспортно-заготівельних витрат до придбаних запасів (суцільна ідентифікація, розподіл, комбінований);

2) структура робочого Плану рахунків у частині відображення транспортно-заготівельних витрат;

3) методика нагромадження та розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Тобто проблемним є відпрацювання елементів облікової політики підприємствами ресторанного господарства в частині накопичення і розподілу ТЗВ, що має стосунок в цілому до галузі незалежно від облікової моделі, що використовується.

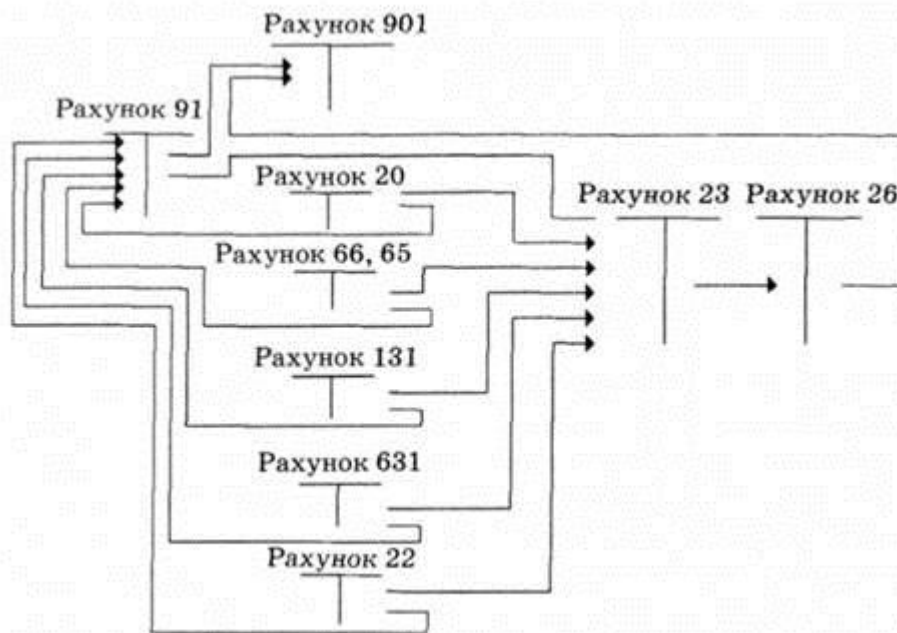
Наведені методичні підходи дають змогу визначити загальну модель обліку за торгово-виробничим підходом (рис. 2.13).



Рис. 2.13. Модель обліку підприємств ресторанного господарства за торгово-виробничим підходом

На противагу торгово-виробничому підходу під час реформування обліку було розроблено виробничий підхід. За виробничим підходом в підприємствах ресторанного господарства, якщо формально дотримуватися методології обліку запасів (П(С)БО 9 "Запаси"), витрат (П(С)БО 16 "Витрати") та Інструкції № 291, модель обліку операцій із виготовлення власної продукції та її реалізації аналогічна порядку обліку витрат з виготовлення продукції та її продажу у виробничій сфері. Схематично таку модель обліку представлено на рис. 2.14.

Згідно з Інструкцією № 291 облік витрат на виготовлення власної продукції здійснюється на рахунку 23 "Виробництво". За дебетом рахунку відображається витрачання ресурсів, які безпосередньо відносять до конкретного об'єкта витрат (прямі витрати). До складу прямих витрат, окрім матеріальних, включаються витрати на оплату праці й інші прямі витрати. До того ж у дебет рахунку 23 "Виробництво" списуються змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати.



*Рис. 2.14.* Модель обліку на підприємствах ресторанного господарства за виробничим підходом

При цьому в П(С)ВО 16 "Витрати" визначення терміна "об'єкт витрат" надано лише узагальнено без галузевого забарвлення,

оскільки конкретний перелік об'єктів витрат кожне підприємство встановлює самостійно, враховуючи особливості виробництва, технології, вимоги користувачів та ін.

Прихильники виробничого підходу вважають, що об'єктом спостереження в галузі доцільно вважати продукцію власного виробництва, яка вимагає ідентифікації витрат, здійснених під час її виготовлення.

Необхідно зазначити, що Методичні рекомендації "Про порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об'єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з національними стандартами" від 17 червня 2003 р. № 157 намагалися поєднати цей підхід з традиційним для галузі процесом формування цін, що зумовило механічне поєднання виробничого підходу з традиційним порядком формування цін.

За цими підходами підставою для встановлення ціни продажу продукції ресторанного господарства є калькуляційна картка. Прихильники цього підходу надають перевагу тому, що в основу обліку покладено, як вже було зазначено, складання калькуляційних карток. На їхню думку, складання та ведення калькуляційних карток забезпечує взаємозв'язок обліку з ціноутворенням. На наш погляд, такий підхід у сучасних умовах є невиправданим ні за економічним змістом, ні за вимогами чинного законодавства, ні за потребами облікового забезпечення.

Прихильники виробничого підходу об'єктом обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства вважають кожну страву, включену до плану-меню, і кулінарний виріб, на який складена калькуляційна картка. Таким чином, вартість продажу формується в момент приготування і продажу блюд\* Фактична собівартість реалізації визначається наприкінці місяця.

Такий підхід не відповідає потребам інформаційного забезпечення навіть такої консервативної моделі ціноутворення, як



"витрати-плюс", оскільки фактична собівартість реалізації визначається лише наприкінці місяця.

Цей підхід базується на ототожненні процесу обліку і калькулювання. Зв'язок обліку і калькулювання є неоднозначним щодо не лише ресторанного господарства, а й будь-якого виду підприємницької діяльності.

На підприємствах та підрозділах ресторанного господарства доцільним об'єктом обліку витрат є сукупна собівартість реалізованої готової продукції. Така модель обліку, спрямована на визначення сукупної собівартості реалізованої продукції, не зумовлює необхідності використання рахунку 26 "Готова продукція", який по суті є транзитним (рис. 2.15).

Суперечливість виробничого підходу виявляється ще й у тому, що він ґрунтується на відображенні за рахунком 23 "Виробництво" виготовлених страв за цінами продажу. Згідно з Інструкцією № 291 на рахунку 23 "Виробництво" необхідно враховувати фактичні витрати на виробництво готової продукції, а на рахунку 26 "Готова продукція" - фактичну виробни



Рис. 2.15. Модель обліку, орієнтована на визначення сукупної собівартості реалізованої продукції

чу собівартість готових виробів, що на перший погляд, унеможливує використання в обліку підприємств ресторанного господарства цін продажу.

Необхідно зазначити, що до внесення наказом № 1012 змін стосовно порядку ведення рахунку 26 "Готова продукція"

Інструкцією № 291 було передбачено можливість побудови аналітики за обліковими цінами, а саме за цінами продажу. На сьогодні такої норми немає, але, на нашу думку, це не суперечить можливості застосування таких методичних підходів відповідно до облікової політики, прийнятої на підприємстві. Таким чином, у межах норм чинного законодавства можливим є варіант обліку з використанням рахунків 23 "Виробництво" та 26 "Готова продукція", однак залишається питання доцільності такого варіанта. Вирішення цього питання зумовлено особливостями господарювання та потребами інформаційного забезпечення його ефективності.

Використання реалізаційних цін під час відображення собівартості готових страв на рахунках 23 "Виробництво" і 26 "Готова продукція" фактично зводить цей варіант до умов використання комерційного підходу. Рахунок 23 "Виробництво" може використовуватись тими підприємствами ресторанного господарства, в яких продукція власного виробництва має значну частку в загальних обсягах реалізації. Проте використовувати цей рахунок потрібно у повній відповідності до особливостей його застосування виробничими підприємствами. Використовувати рахунок 26 "Готова продукція" взагалі не потрібно в традиційних закладах, де немає перехідних залишків.

*Особливу увагу під час обґрунтування елементів облікової політики підприємств ресторанного господарства необхідно приділити обліку загальновиробничих витрат. В*

Інструкції № 291 зазначено, що підприємства торгівлі рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" не застосовують. Однак підприємства ресторанного господарства не є підприємствами торгівлі. Згідно із Загальним класифікатором підприємства торгівлі і громадського харчування належали до однієї галузі народного господарства під кодом 70000 "Торгівля і громадське харчування". За діючою класифікацією заклади громадського харчування зараховані до виду економічної діяльності "Готелі та ресторани".

Незважаючи на те, що підприємства ресторанного господарства раніше належали до тієї самої галузі, що і підприємства торгівлі,

вони все-таки не були підприємствами торгівлі, а здійснювали подібну діяльність. І факт їхнього виокремлення, лише підтверджує це. Тому обмеження, зазначене в Інструкції № 291 *щодо* рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", не може поширюватися на підприємства ресторанного господарства.

Прийняття рішень щодо використання або невикористання рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" підприємствами ресторанного господарства має базуватися не на формальному підході, а враховуючи економічний зміст та доцільність. Відповідно накопичення загальновиробничих витрат стає необхідним:

- за наявності в межах суб'єкта підприємницької діяльності різних виробництв та різних видів діяльності; формування фінансових результатів за цими видами діяльності;

- наявності перехідних залишків готової продукції на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", де необхідне розмежування витрат на постійні й змінні та їх розподіл;

- необхідності оцінки перехідних залишків готової продукції для забезпечення реалізації принципу відповідності;

- застосування моделі обліку, що передбачає калькулювання собівартості.

Помилковим є твердження, що більшість підприємств відносять всі непрямі витрати на рахунок 92 "Адміністративні витрати", оскільки на підставі аналізу можна стверджувати, що не всі з них ідентифікуються з адміністративними. Більшість мають стосунок до загальновиробничих витрат. Також загальновиробничі витрати необхідно розподіляти на підприємствах ресторанного господарства, які як реалізують готову продукцію, так і надають послуги з використанням давальницької сировини.

За аналогією до виробничих підприємств обліковуються загальновиробничі витрати в підприємствах ресторанного господарства, що мають технологічні риси промисловості, які

спеціалізуються на виготовленні заготовок і їх поширенні в мережі закладів.

*Під час розроблення облікової політики стосовно рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" є проблемним для всієї галузі відокремлення частини змінних витрат.*

На підприємствах і у підрозділах ресторанного господарства фахівці обліково-економічних служб, як правило, відносять всі загальновиробничі витрати до постійних. Такий підхід є спрощеним, оскільки загальновиробничі витрати за такими статтями, як заробітна плата, відрахування на соціальні заходи та амортизація основних засобів можуть бути і постійними, і змінними залежно від амортизаційної політики (наприклад, застосування виробничого методу амортизації) або системи оплати праці. На кожному підприємстві відповідно до конкретних умов у наказі з облікової політики потрібно визначати методику поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

На практиці більш поширеним є розподіл у самій номенклатурі статей витрат. Проте є й інші способи визначення розміру постійних та частки змінних витрат.

На рахунку 23 "Виробництво" аналітичний облік здійснюється за видами або групами продукції, що виготовляється. Під час організації аналітичного обліку за видами виробництв об'єктом витрат є затрати на приготування їжі - випуск всієї готової продукції. Облік будь-яких витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (заробітна плата завідувача виробництвом, кухарів, офіціантів, сировина), можливо вести безпосередньо на рахунку 23 "Виробництво", не застосовуючи рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". Амортизацію основних засобів, які використовуються для приготування страв, теж можна включати до прямих витрат і обліковувати на рахунку 23 "Виробництво". Використання рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" доцільно у випадках, коли підприємство ресторанного господарства поєднує декілька видів діяльності (банкети, закриті вечірки, поточне обслуговування тощо).

Проте, якщо аналітичний облік організовано за видами або групами продукції, то без використання рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" не обійтися. Оскільки окремі види витрат без відповідних розрахунків неможливо порівняти з одиницею конкретного виду або групи готових страв, кулінарних виробів. Змінні загальновиробничі витрати підлягають списанню на рахунок 23 "Виробництво" в повному обсязі. Постійні розподілені загальновиробничі витрати необхідно включати у виробничу собівартість виготовлення їжі (списувати на рахунок 23 "Виробництво"), а нерозподілені постійні витрати - до складу собівартості реалізованої продукції (списати на рахунок 90 "Собівартість реалізації").

Отже, виробничий підхід забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених страв та кулінарних виробів.

Таким чином, у наказі про облікову політику підприємства ресторанного бізнесу (громадського харчування) мають бути визначені такі специфічні елементи:

- модель обліку діяльності, яка залежить від превалювання функцій закладу;
- варіант оцінки використаних продуктів;
- рахунок, що застосовується для обліку витрат на виготовлення готових страв;
- методика обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- варіант обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

#### *2.5. Податковий аспект облікової політики*

Законом про бухгалтерський облік встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику та обирає форму бухгалтерського обліку. Облікова політика це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності, завданням якої, у свою

чергу, є надання повної, достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Вибір облікової політики підприємства залежить від багатьох факторів. По-перше, це стратегія фінансово-господарського розвитку організації. Так, цілі й завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу накладають свій відбиток на підходи до вибору облікових методів і процедур. Фінансові результати є умовною величиною, розмір якої залежить від вибраних методів обліку. Тому залежно від поставленої мети облікова політика може сприяти або максимізації прибутку поточних періодів, або створенню умов для одержання максимального прибутку в майбутньому.

До другої групи факторів впливу на облікову політику належать форма власності підприємства, його галузева належність, вид діяльності, обсяги діяльності, система оподаткування. Кожен з перелічених факторів розкриває особливості та обмеження, які слід враховувати під час обрання елементів облікової політики конкретного підприємства.

Третю групу факторів, що впливають на формування облікової політики, можна умовно позначити як суб'єктивні, тому

що вони пов'язані з рівнем кваліфікації та відповідальності бухгалтерських кадрів за виконання своїх обов'язків.

У процесі формування облікової політики ступінь свободи підприємства обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, а саме: допустимими альтернативними варіантами у переліку методик і облікових процедур. Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства і розкривається у примітках до фінансової звітності.

Однак облікова політика й організація бухгалтерського обліку повинні стати відправною точкою не лише для складання фінансової звітності, а й для використання даних під час планування

діяльності, для аналізу і контролю діяльності підприємства в періодах між складанням фінансової звітності.

*Облікова політика повинна враховувати також і підходи до бухгалтерського обліку податків.* Так, на думку багатьох науковців, які досліджували питання формування облікової політики підприємства, розпорядчий документ, яким вона затверджується, повинен складатися з двох основних частин:

- розкриття основних положень з організації бухгалтерського обліку;
- безпосереднє висвітлення облікової політики - наведення переліку принципів оцінки статей та застосування методів обліку стосовно окремих статей звітності, щодо яких нормативна база передбачає більше одного варіанта їх використання.

Такий підхід до складу елементів облікової політики дає змогу виокремити не тільки фінансові, а й окремі управлінські та податкові її аспекти. Фінансовий, управлінський та податковий облік, як підсистеми бухгалтерського обліку, насамперед потребують відповідної своєї організації. Серед питань організації бухгалтерського обліку, що розкриваються в обліковій політиці, мають бути зазначені:

- вибрана форма організації обліку;
- вибрана форма бухгалтерського обліку і технологія оброблення облікової інформації;
- права працівників на підпис документів (список працівників наводиться у додатку до розпорядчого документа);
- затвердження правил документообігу і технології оброблення облікової інформації, відповідальність працівників за порушення цих правил (правила наводяться у додатку до розпорядчого документа, витяги з правил та графіки надаються безпосередньо виконавцям);

- посадові особи, відповідальні за якісне і своєчасне складання та надання фінансової, статистичної, податкової звітності;

- система і форми внутрішньогосподарського обліку, затвердження розроблених власних форм внутрішніх та первинних документів (затверджені форми наводяться у додатку до розпорядчого документа);

- наявність філій, представництв, відокремлених підрозділів (затверджені положення, на основі яких діють такі підрозділи);

- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства (склад інвентаризаційних комісій наводиться у додатку до розпорядчого документа чи в окремому наказі);

- детальний робочий план рахунків (наводиться у додатку до розпорядчого документа);

- перелік пов'язаних сторін, операції з якими повинні підлягати особливому власному контролю та інформацію про які потрібно відображати в примітках до фінансової звітності (перелік пов'язаних сторін, а також характер відносин із ними наводяться у додатку).

*Основними питаннями організації податкового обліку, що мають бути вирішені і зафіксовані у відповідному розпорядчому документі, є:*

- обрання варіанта ведення податкового обліку з розробленням у випадку необхідності спеціальних облікових реєстрів податкового обліку;

- визначення посадових осіб, відповідальних за його ведення, складання та подання податкової звітності.

У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено, що "фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку". Отже, у чинному законодавстві немає вимоги обов'язкового ведення



окремих облікових реєстрів податкового обліку. Сьогодні лише податковий облік податку на додану вартість ведеться у спеціальних первинних документах та реєстрах затверджені на законодавчому рівні форми. Порядок накопичення даних про валові доходи та валові витрати підприємства встановлюють самостійно. їх облік може здійснюватись:

- 1) позасистемно;
- 2) на окремих рахунках податкового обліку.

*За позасистемного обліку валових доходів і витрат* діючі на підприємстві облікові реєстри доповнюють додатковими стовпчиками для накопичення відповідної інформації, а також складають окремі податкові розрахунки - приросту (убутку) балансової вартості матеріальних активів, амортизації тощо. Лише невеликі за розміром підприємства із незначним документообігом можуть отримувати необхідні дані про валові доходи та витрати шляхом вибірки з рахунків бухгалтерського обліку або журналу реєстрації господарських операцій, тобто без додаткового узагальнення відомостей про валові доходи і витрати.

*Системне ведення податкового обліку* передбачає визначення бази оподаткування за системою записів на спеціальних рахунках податкового обліку в певному взаємозв'язку з фінансовим обліком за спорідненими операціями. Однак у чинному Плані рахунків не передбачено окремих синтетичних рахунків для обліку валових доходів і витрат. Тому для забезпечення системного обліку валових доходів і витрат підприємства можуть скористатися правом введення потрібних субрахунків до затверджених рахунків та субрахунків. Зокрема валові доходи можна обліковувати на субрахунку до синтетичного рахунку 74 "Інші доходи", а валові витрати на окремому субрахунку в складі синтетичного рахунку 84 "Інші операційні витрати".

Більш поширеною практикою є відображення господарських операцій, задіяних у системі оподаткування, через транзитні рахунки "Валові доходи" та "Валові витрати". Така схема є

оптимальною за комп'ютерної форми ведення обліку. Вона, зокрема, використана для ведення податкового обліку за допомогою програмного забезпечення 1С.

Друге питання організації податкового обліку - *розподіл службових обов'язків із його ведення та складання звітності*. Можливими варіантами тут є або делегування обов'язків одночасного ведення фінансового та податкового обліку бухгалтерам, що обліковують окремі операції, або виділення фахівця чи групи бухгалтерів, які б займалися виключно податковим обліком і звітністю. У випадку застосування другого варіанта до складу обов'язків такого фахівця може входити не тільки податковий облік, як підсистема, в межах якої формується база оподаткування податком на прибуток підприємства та податком на додану вартість, а й нарахування та відображення в бухгалтерському обліку інших податків і зборів, розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, складання та подання відповідної звітності.

Як зазначалося вище, основна частина розпорядчого документа це безпосереднє висвітлення облікової політики: наведення переліку принципів оцінки статей та застосування методів обліку стосовно окремих статей звітності, щодо яких нормативна база передбачає більш ніж один варіант їх використання.

Здебільшого методи оцінки статей звітності в бухгалтерському і податковому обліку не збігаються. Тому податковий аспект облікової політики розкривається лише у кількох показниках.

Наприклад, у бухгалтерському обліку амортизацію основних засобів нараховують за одним із шести методів: прямолінійним, зменшення залишкової вартості, прискореним зменшенням залишкової вартості, кумулятивним, виробничим, податковим. А в податковому обліку - шляхом застосування норми амортизації, встановленої у відсотковому відношенні для відповідної групи основних фондів, до балансової вартості груп 2, 3 і 4, окремих об'єктів групи 1. І тому, навіть якщо в обліковій політиці вибрано податковий метод нарахування амортизації основних фондів, то її

суми в бухгалтерському і податковому обліку найчастіше будуть різними у зв'язку з відмінностями у визначенні балансової вартості основних фондів, що підлягають амортизації, різними підходами до відображення у фінансовому та податковому обліку витрат на ремонт тощо.

Натомість від вибору того чи іншого методу оцінки запасів під час списання у фінансовому обліку буде залежати результат податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів, адже в обох облікових підсистемах застосовуються за вибором підприємства одні методи - ідентифікованої вартості, середньозваженої вартості, FIFO, нормативних витрат, ціни продажу запасів.

*Щодо відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів та зобов'язань, а також витрат із податку на прибуток, то в обліковій політиці підприємства фіксується періодичність проведення таких розрахунків:*

- відображення у проміжній фінансовій звітності сум відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань, визначених на 31 грудня минулого року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності;

- відображення в проміжній фінансовій звітності сум відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань, визначених на дату проміжної фінансової звітності.

*Під час вибору елементів облікової політики, що впливають на формування податкового прибутку, суттєве значення мають методичні облікові прийоми, які впливають на оцінку запасів. Тому, при веденні податкового обліку, особливого значення набувають такі елементи облікової політики:*

- метод оцінки запасів під час їх списання;

- перелік статей виробничої собівартості;

- методика списання транспортно-заготівельних витрат;

- склад та порядок списання постійних та замінних загальновиробничих витрат;

- база розподілу загальновиробничих витрат.

## **Розділ 3. Організаційні та управлінські аспекти формування облікової політики**

### ***3.1. Облікова політика як елемент організації функціонування обліково-економічної служби суб'єкта господарювання***

У зв'язку з процесом реформування вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) останнім часом як науковими працівниками, так і практиками більше уваги приділяється методиці та організації обліку, ніж організації праці облікового персоналу. Аналіз результатів анкетного обстеження бухгалтерських служб підприємств свідчить про те, що стан організації обліку та організації діяльності облікового апарату не повною мірою відповідає сучасним вимогам і потребує подальшого розвитку та вдосконалення. Одним із чинників неналежної уваги до організації роботи бухгалтерських служб є ототожнення понять "організація бухгалтерського обліку" і "організація роботи облікового апарату".

Недоліками організації роботи облікових служб у результаті спостережень є неналежне планування облікових робіт відповідно до вимог наукової організації праці, а також те, що немає сучасного науково-методичного забезпечення.

Необхідність приділення уваги в наукових дослідженнях проблемам організації праці облікового персоналу підтверджується тим, що під час проведення щорічного конгресу Європейської асоціації бухгалтерів (European Accounting Association EAA) у 2004 р. у Празі було відокремлено секцію "організаційні та біхевіористичні аспекти бухгалтерського обліку". В науковій літературі у сфері організації" управління та облікової праці в

нашій країні широко відомі роботи Є.Ф. Бяшмячнікова, В.В. Сопка, М.А. Кузьмінського, В.П. Завгороднього . Проте не досліджується сучасна проблематика організації та нормування роботи облікової служби. В останні роки здійснюються значні інвестиції в засоби автоматизації бухгалтерського обліку, але техніка експлуатується не на повну потужність, а організація облікової служби залишається на рівні здійснення облікових робіт у ручному режимі.

Таким чином, під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним враховувати умови праці, зокрема наявність комп'ютерної техніки та програмного забезпечення.

Організаційні аспекти бухгалтерського обліку ґрунтуються на нормативному законодавстві, зокрема Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" відповідно до якого, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, дотримання законодавства під час виконання господарських операцій покладається на власника або керівника підприємства. Проте облікова політика підприємства формується головним бухгалтером і затверджується лише керівником. Тому організацію бухгалтерського обліку можна визначити як комплекс заходів з упорядкування облікової роботи, а саме:

- які здійснюються керівником підприємства і сприяють підвищенню ефективності праці облікових працівників;
- які реалізуються обліковим апаратом і спрямовуються на забезпечення фінансового контролю за діяльністю персоналу.

Організацією обліку прийнято вважати систему умов і елементів побудови облікового процесу: первинний облік та документообігу, інвентаризацію, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг та зміст звітності. Загально прийнято, що методика обліку - це сполучення способів ведення бухгалтерського обліку, до яких належать: первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності. Таким чином,

методика та організація обліку є взаємопов'язаними структурними елементами єдиного облікового процесу. Проте недоречним, на нашу думку, є ототожнення як у науковій, так і в нормативно-методичній літературі понять "організація бухгалтерського обліку" й "організація роботи облікового апарату". На практиці певною мірою це призвело до нівелювання організаційних аспектів у внутрішніх регламентах обліку на підприємствах.

Так, більше 60 % обстежених підприємств не мають узагалі внутрішніх регламентів, а у 31 % - розроблено лише наказ про облікову політику. Аналіз змісту та мотивації формування наказу з організації обліку та облікової політики свідчить про формальний характер його складання та відсутність науково-методичних розробок, що дають можливість бухгалтерам розробляти його свідомо. На підставі узагальнення анкет зроблено висновок про наявність об'єктивних і суб'єктивних чинників, що негативно впливають на формування внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики.

*Об'єктивними* є відсутність фондового ринку, реальних корпоративних відносин (на підприємствах, що досліджувались, виплата дивідендів не здійснювала, акції у вільному продажу не пропонували).

До суб'єктивних належить відсутність у бухгалтерів навичок творчої праці та відповідного методичного забезпечення на нормативному та галузевому рівнях. Накази про організацію обліку та облікової політики, що прийняті на підприємствах, які досліджувались, не висвітлюють специфіку організації обліку конкретного підприємства, не закріплено форму обліку та технологію оброблення облікової інформації (відповідно не регламентовано документообіг), а також не приділена увага організації праці облікового апарату.

У зв'язку з цим доцільне розроблення як додатка до наказу про облікову політику Положення про бухгалтерську службу. Положення - внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату. Він визначає статус облікової служби, її місце як

самостійного підрозділу в системі управління та її внутрішню організацію. Також у Положенні має бути визначено підпорядкованість бухгалтерської служби та показники оцінки її діяльності і форми стимулювання. Традиційно в умовах абсолютизації планового характеру господарської діяльності працівники планово-економічних служб займали привілейовані позиції, а обліковці виконували функції реєстраторів фактів господарського життя. Певною мірою, за інерцією, на багатьох підприємствах у системі управління більше прав надається саме працівниками економічної служби. Також негативним є те, що питання організації оплати праці облікового персоналу взагалі не відпрацьовано.

Аналіз анкетного обстеження дає можливість стверджувати, що абсолютно не реалізованою є стимулююча функція оплати праці облікового апарату. Так, у 99 % обстежених підприємств для працівників облікового апарату застосовують почасову форму оплати. Не враховано під час встановлення посадових окладів ані напруженість праці, ані рівень кваліфікації персоналу. В структурі фонду оплати немає премій. Лише на двох із обстежених підприємств застосовують преміювання, але розмір премії прив'язують до рівня прибутку. В сучасних умовах це недоречно і може спричинити негативні наслідки, зокрема, мотивувати під час розроблення облікової політики та ведення обліку до штучного, суб'єктивного завищення фінансових результатів працівниками облікових служб.

Відповідно до структури робочих планів рахунків, особливостей виробничо-господарської діяльності, складу та змісту облікових робіт формується структура облікової служби, а саме: відокремлюються відділи, сектори, обліково-контрольні групи.

Для великих підприємств з централізованою системою обліку доцільно використовувати відділи обліку виробничих запасів, невиробничих активів, праці та заробітної плати, виробничої діяльності, фінансових розрахунків та реалізації звітності. На невеликих підприємствах таке структурування має відмінність і

можливим є варіант поділу за територіальними виробничими підрозділами або сегментами діяльності.

Окрім розміру підприємства, суттєвий вплив на структуру бухгалтерського апарату має прийнятий *порядок розподілу облікових робіт міме окремими ділянками господарської діяльності*. У зв'язку з цим у сучасних умовах застосовують дві системи організації обліку - централізовану та децентралізовану.

*Централізація обліку* передбачає зосередження синтетичного й аналітичного обліку, складання балансу і звітності в головній бухгалтерії, тоді як у підрозділах підприємства (цехах, бригадах, відділеннях) здійснюється первинний облік. За централізації бухгалтерського обліку узагальнення облікових даних здійснюється в головній бухгалтерії, що дає змогу раціонально організувати працю робітників бухгалтерії, використовувати сучасні засоби автоматизації обліку. Централізація обліку застосовується як на малих і середніх, так і на великих підприємствах.

*Децентралізація обліку* полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах підприємства не тільки оформлюються первинні документи, а й ведеться синтетичний та аналітичний облік, складаються бухгалтерські баланси і звітність. Підрозділи надають баланси в головну бухгалтерію, де і зводяться в цілому по підприємству. Працівники головної бухгалтерії здійснюють контроль за роботою бухгалтерій підрозділів господарства. Основними недоліками децентралізації обліку є розрізненість роботи апарату, проблемність застосування єдиної облікової політики, впровадження автоматизації облікових процесів, яке призводить до подорожчання облікової інформації, що не завжди ефективно. Проте за певних умов: децентралізація обліку є необхідною.

Децентралізації обліку притаманні переваги, які полягають в тому, що бухгалтерський облік як функція управління реалізується безпосередньо в місцях здійснення операцій. Наближення працівників обліку до об'єкта управління оптимізує інформаційну, аналітичну і контрольну функції бухгалтерського обліку.



З'являється можливість проведення аналізу й оцінки стану системи управління ефективністю виробництва, формування маржинального доходу та прибутку в кожному підрозділі організації.

Необхідність децентралізації обліку, таким чином, зумовлена в бухгалтерському обліку і системі управління застосуванням концептуальних положень теорії "максимальної корисності", а також моделі використання управління виробничим підрозділом "затрати - випуск - результат". Децентралізований облік - не самоціль, його застосування є доцільним у зв'язку з територіальною або оперативно-управлінською відособленістю підрозділів та служб організації, тобто децентралізацією управління.

У сучасних умовах на практиці зустрічається *часткова децентралізація* бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що в підрозділах підприємства паралельно з документами і зведеними виробничими звітами ведеться аналітичний облік, проводиться зведення та групування облікових даних, яке обмежується складанням виробничих звітів. Часткова децентралізація обліку є доцільною для застосування на підприємствах, де підрозділи працюють на підставі господарського (комерційного) розрахунку і використовують сучасні форми організації виробництва, праці та її оплати.

Таким чином, для узагальнення й оперативної роботи бухгалтерської служби в умовах складного взаємозв'язку зі всіма сторонами й аспектами функціонування підприємства важливе значення має внутрішня регламентація діяльності облікової служби, а саме Положення про бухгалтерію. В ньому визначається роль і місце бухгалтерської служби в організаційній структурі апарату управління, її підлеглість, основні завдання і функції бухгалтерії, її права, обов'язки і відповідальність, внутрішня організаційна структура, показники оцінки роботи і форми стимулювання.

*Графік документообігу є складовою внутрішніх регламентів з організації обліку на підприємстві. Він розробляється працівниками бухгалтерського відділу та додається до наказу про*

*облікову політику*. Розроблення цього документа вимагає глибоких знань технологічних особливостей та чіткої постановки облікових задач інформаційного забезпечення управління. Необхідно створювати творчі групи до яких доцільно включати представників технологічних служб, економічного відділу та бухгалтерії.

Отже:

- необґрунтованим є ототожнення понять "організація бухгалтерського обліку" й "організація роботи облікового персоналу";

важливим моментом в організації роботи бухгалтерського персоналу є забезпечення його взаємодії з персоналом інших управлінських та виробничих підрозділів, тому суттєво підвищується роль загальної регламентації діяльності бухгалтерського персоналу;

- необхідно посилити науково-методичне обґрунтування саме організаційних аспектів облікової політики підприємства;

- доцільним є розроблення як додатків до Наказу про облікову політику Положення про бухгалтерську службу та графіка документообігу;

- Положення про бухгалтерську службу - внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату, який визначає статус облікової служби, її місце як самостійного підрозділу в системі управління та її внутрішню організацію.

## ***3.2. Облікова політика як складова системи управління***

### **3.2.1. Теоретико-методологічні підходи до формування облікової політики як елемента системи управління**

#### **Процесний підхід як важлива передумова формування облікової політики з управлінською спрямованістю**

Спрямованість облікової політики підприємства зумовлюється його стратегічними цілями в основних сферах діяльності. Передумовою розроблення ефективної облікової політики є

обґрунтованість підходів до її формування та безпосередній зв'язок з функціями управління.

*Є три основні підходи до формування управлінської системи підприємства: ресурсний, процесний та організаційний, які можна трактувати і як підходи до формування облікової політики. При цьому процесний підхід має суттєві переваги.*

Більшість управлінських проблем виникають на підприємствах у зв'язку з господарськими процесами, які приводять до використання ресурсів, одержання доходів, формування фінансових результатів. Вони різноманітні за своїм економічним змістом, це потребує виділення в їх складі однорідних сукупностей, стосовно яких є принципово різні цілі та засоби їх досягнення, а відтак і проблеми, що мають бути вирішені у межах облікової політики. Аргументи на користь процесного підходу до формування облікової політики такі:

- обліковий запис за дебетом одного рахунку та кредитом іншого є динамічним в усіх без винятку випадках, тобто відображає сам процес у динаміці: зміни в засобах та джерелах - це в чистому вигляді процес, динаміка, а залишки на рахунках характеризують названі об'єкти в статиці;

- неможливість управляти саме ресурсами, які не піддаються управлінню у зв'язку з нездатністю сприйняти управлінські команди;

- здатність управляти лише людьми, а через них - процесами.

Саме тому, класифікація господарських процесів у межах різних сфер діяльності підприємства як певних сукупностей має бути першим кроком на шляху розроблення облікової політики.

У навчальній літературі з основ бухгалтерського обліку класифікація господарських процесів, по суті, зведена до виокремлення трьох їх видів: постачання, виробництва, збуту. Але такий поділ дає лише загальне уявлення про господарські процеси, достатнє для вивчення цього курсу. У реальному господарському

житті їх перелік значно ширше, а самі процеси - набагато складніші. Саме у межах процесів здійснюються окремі господарські операції, які приводять до зміни форм засобів, видів джерел, виникнення нових джерел тощо. Отже, у такій класифікації не розкрито різноманіття господарської діяльності та господарських операцій, що повинні бути охоплені під час формування облікової політики.

Більш детально, ніж у навчальній літературі з обліку, класифікації господарських процесів досліджувалися в дисертаціях, статтях та монографіях різних авторів. Дослідження таких класифікацій, призначених для різних цілей, показало, що важко чітко відокремити ресурси від економічних процесів. Наприклад, на розвиток підходів авторів до розгляду системи економічних об'єктів як процесу кругообігу промислового капіталу було розроблено дворівневу класифікацію об'єктів управління. В ній ресурси позначені як об'єкти першого порядку, а їх деталізація в об'єктах другого порядку є саме класифікацією процесів відповідних стадій кругообігу капіталу, які змінюють його форму.

Характерним є підхід, за якого в єдину класифікаційну сукупність зведено ресурси, процеси, витрати та результати. Цей підхід не враховує важливі для розроблення облікової політики характеристики окремих об'єктів, включених у так звану універсальну класифікацію.

Також є підхід, який застосовує поєднання класифікаційних ознак: він групує процеси за двома критеріями: за видами (технічна підготовка, матеріальне забезпечення та ін.) і стадіями життєвого циклу. Такий підхід недоцільний під час формування облікової політики.

Для цілей бухгалтерського обліку, крім зазначеного вище поділу в обліковій літературі господарських процесів, застосовується поділ доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності. Підприємство здійснює діяльність, яка, у свою чергу, складається з господарських процесів та операцій. Діяльність під час її

відображення в бухгалтерському обліку поділяється на звичайну, надзвичайну, операційну, фінансову, інвестиційну тощо.

Такий погляд на поділ діяльності, а відтак і процесів, які її складають, закріплено в П(С)БО та Плані рахунків. Ця класифікація є доречною для ведення поточного фінансового обліку та складання звітності, але не є достатньо деталізованою для цілей розроблення облікової політики як елемента управління.

### Складники системи управління як об'єкти облікової політики

Об'єктивний поділ підприємства як цілісної системи на дві підсистеми, одна з котрих безпосередньо здійснює господарські процеси відповідно до його цілей, а друга призначена для управління цими процесами, зумовлює необхідність розкрити склад управлінської підсистеми, яку розглянемо як систему, що, у свою чергу, має власні підсистеми й елементи.

Це необхідно тому, що проблемні питання облікової політики виникають не в якійсь абстрактній системі. Вони пов'язані з конкретними сторонами функціонування системи управління, її складовими - функціями, структурою тощо. Природно, треба знайти склад системи, цілі та завдання, що постають перед окремими її підсистемами, їх властивості й можливості, інші змістовні характеристики.

Складниками системи управління є:

- *закони управління*, тобто найбільш суттєві взаємозв'язки між елементами системи управління, які забезпечують її цілісність і дієвість;

- *функції і методи управління*, тобто конкретні форми і прийоми цілеспрямованого впливу органів управління на інтереси й умови життєдіяльності учасників колективної праці;

- *інформація* як сукупність даних про соціальні і виробничі процеси;

- *інструментарій і важелі* такого впливу, як плани, рішення, державні замовлення, норми і нормативи, форми матеріального стимулювання;

- *організаційна структура*, тобто внутрішня побудова системи управління, що відображає особливості суспільного розподілу праці та її кооперації, специфіку виконання конкретних функцій і методів управлінської діяльності;

- *технічні засоби* збирання, оброблення і зберігання інформації, що суттєво підвищують продуктивність управлінської праці;

- *кадри управління* - керівники, фахівці, допоміжний персонал.

Для цілей формування облікової політики має методичне значення врахування типу організаційних структур (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова) та їх якісних характеристик (характер спеціалізації, призначення, форма організації, характер вплив на об'єкт, стабільність функціонування).

Якісні характеристики впливають на рівень цілеспрямованості функціонування системи управління, тому що, наприклад, структури з об'єктною спеціалізацією, що зосереджують усі функції управління тим або іншим об'єктом і впливають на нього комплексно, в цьому сенсі мають перевагу перед структурами із функціональною спеціалізацією. Отже, *є необхідним вивчення можливих варіантів організаційної структури управління та вибору доцільного варіанта, що безпосередньо пов'язано з обліковою політикою.*

*Таким чином, облікова політика є невід'ємною частиною цілісної системи управління, яка потребує усвідомлення змісту окремо взятих функцій управління та їх взаємодії. Це дасть змогу вирішити конкретні питання формування облікової політики з чіткою управлінською спрямованістю.*

## Стратегічні цілі підприємства та формування його облікової політики

Підприємство - система, яка функціонує відповідно до цілей життєдіяльності. У літературі початку ХХІ ст. з'явилося поняття місії, що, на думку його прихильників, у широкому розумінні розглядається як констатація філософії та призначення, сенс існування підприємства. Філософія визначає цінності, вірування і принципи, за якими передбачено здійснювати діяльність. Якщо місія задає загальні орієнтири, напрями функціонування підприємства, то конкретні кінцеві положення, до яких вона прагне, фіксуються у вигляді цілей діяльності.

Тільки на перший погляд можна уявити, що для орієнтації системи на ефективне функціонування в складному і динамічному ринковому середовищі достатньо сформулювати цілі, пов'язані з досягненням необхідних обсягів продажу, виробництва продукції, рівня витрат, прибутку тощо, а потім перевести їх у площину кількісних планових завдань і довести їх до окремих частин системи.

Насправді все значно складніше. Підхід до постановки цілей узагалі, а у нашому випадку особливо, має спочатку розкрити логіку побудови "дерева цілей" і тільки потім виробити конкретні формулювання стосовно окремих сфер діяльності та підсистем цілісної системи управління.

При цьому вельми важливо на стадії його відпрацювання запобігти використанню різноманітних хибних посилянь і нових західних концепцій, що відвертають увагу від реальних завдань і створюють ілюзії розвитку.

Тому зауважимо два моменти:

- перевагу буде надано стратегічним цілям, оскільки облікова політика - довгострокова програма, яка, природно, має виходити зі стратегічних цілей;

- наголос має бути зроблено не стільки на самі цілі та їх формування, хоча основні стратегічні цілі будуть визначені, скільки

на підхід до їх вироблення, що може використовуватися в різних конкретних випадках.

Для цілей формування облікової політики доцільний поділ цілісного об'єкта управління на сфери інвестиційної діяльності, поточного фінансового, матеріального, енергетичного, конструкторсько-технологічного забезпечення, виробництва основної продукції, збуту та ін. Саме в цих конкретних сферах знаходяться інтереси облікової політики, що виходять із цілей відповідних сфер.

Класифікація господарських процесів з урахуванням змісту сфер діяльності, яка може бути використана для цілей формування облікової політики підприємства, представлена на рис. 3.1.

Звичайно, постановці змістовних цілей щодо конкретних сфер діяльності повинно передувати визначення сильних і слабких сторін організації, загроз, які пов'язані з можливістю появи нових конкурентів, сповільненням зростання ринку, несприятливою політикою уряду, внутрішніми причинами - прямими та завуальованими розкраданнями та зловживаннями, недосконалістю економічного механізму, аморфністю системи управління, некомпетентністю персоналу тощо. Цілі повинні відповідати певним вимогам: бути досяжними, гнучкими, конкретними, сумісними, прийнятними, вимірними.

Природно, що середовище визначає необхідність коригування тих або інших процесів, рішень, навіть, підходів, але це не означає, що підприємство постійно перебуває в стані стратегічного напруження.

Ці міркування повною мірою стосуються й облікової політики. Тактичні зміни в ній можуть відбуватися, щось треба буде підправити, відкоригувати, уточнити, але стратегічна ціль системи управління стабільна, вона полягає у створенні умов для досягнення цілей структурами, що становлять об'єкт управління, тому основні положення облікової політики не можуть втрачати своєї актуальності протягом довготривалого періоду. Інакше, це не політика, а рутинні процедури, що виконуються в режимах



поточного й оперативного управління. Таким чином, під час формування облікової політики особливого значення набувають стратегічні цілі підприємства.

Особливий інтерес має поділ цілей за строками досягнення чи ступенем їх важливості для організації на стратегічні, тактичні й оперативні. Стратегічні цілі орієнтовані на вирішення перспективних, масштабних проблем, що якісно змінюють життя та обличчя організації, наприклад, досягнення першості у своїй сфері діяльності, вихід на міжнародні ринки тощо.

Тактичні, поточні цілі є проміжними стосовно стратегічних, вони відображають окремі етапи їх досягнення. Поточна ціль сьогоденної фірми зводиться до виживання та забезпечення напрацювань для збереження сталого положення на внутрішньому ринку.

### **Формулювання мети та цілей облікової політики**

Облікова політика має формуватися, виходячи з довгострокових, стратегічних цілей. Більше того, вона повинна мати власну мету, проте її визначення та формулювання повинно чітко узгоджуватись з метою та цілями складових об'єкта і системи управління.

Алгоритм визначення і формулювання мети і цілей облікової політики наведено на рис. 3.2.

Мета облікової політики чітко "вписується" в ієрархію цілей. В алгоритмі, що розкриває послідовність процесу ціле-покладання (рис. 3.2), її ціль безпосередньо пов'язана з цілями сфер діяльності та системи управління.

Таким чином, цілком природно, що *ціль формування облікової політики підпорядкована цілям системи управління і полягає в тому, щоб визначити прогалини в системі управління підприємством; узагальнити пов'язані з ними проблемні питання, успішне вирішення яких передбачає вибір доцільних варіантів; сприяти досягненню цілі всіма підсистемами цілісної економічної системи - підприємства.*

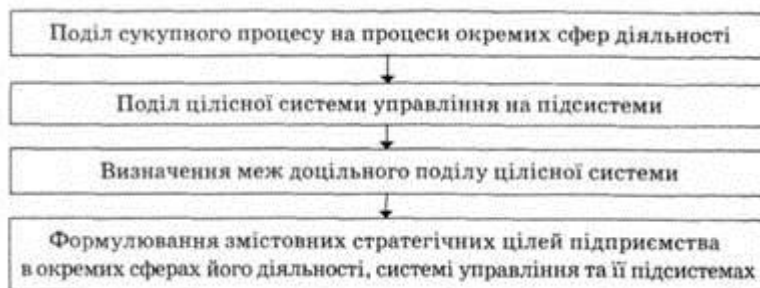


Рис. 3.2. Послідовність процесу постановки цілей у системі підприємства

### 3.2.2. Принципи, що визначають управлінську орієнтацію облікової політики

Я.В. Соколов розглядає принцип як основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення чи науки, базове положення (початок або основа), котре визначає всі твердження, що впливають з нього. Намагаючись визначитися стосовно принципів, які мають бути покладено в основу формування облікової політики, доцільно звернутися до принципів створення і функціонування системи управління.

Облікова політика підпорядковується інтересам системи управління.

У науковій літературі практично немає напрацювань стосовно принципів формування облікової політики, а окремі погляди розкривають вимоги, які перед нею ставляться.

*До облікової політики висуваються вимоги:*

- *законності:* вибрані або розроблені методичні прийоми, способи і процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;
- *адекватності:* облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіки його діяльності;
- *ефективності:* витрати на впровадження або розроблення певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;
- *єдності:* облікова політика суб'єкта господарювання має бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати її в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;
- *гласності:* облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Дотримання вимог законності та адекватності забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; відсутність викривлень, пов'язаних з порушенням чинного законодавства; відповідність інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, конкретним умовам господарювання підприємства.

Дотримання вимог ефективності та адекватності визначає раціональність облікової політики підприємства. Єдність облікової політики підприємства для всіх його структурних підрозділів є основною умовою здійснення аналізу.

Неважко помітити, що ці вимоги не відповідають інтересам системи управління, вони з ними не пов'язані. В них йдеться про достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запобігання викривленням інформації виключно внаслідок порушення чинного законодавства тощо.

Якщо розглядати облікову політику як сукупність довготривалих заходів переважно стратегічного значення, що мають за мету суттєвий розвиток системи управління та забезпечення динамічного функціонування всіх її частин, у тому числі обліку відповідно до чинного законодавства та змін, які відбуваються у зовнішньому середовищі, то програма такої облікової політики є обов'язковою складовою загальної програми реструктуризації, що може проводитися не тільки на "хворих" підприємствах, особливо тих, які перебувають у стані банкрутства, але й у звичайних, стабільних умовах їх господарювання виходячи із превентивних намірів економічної безпеки.

*Отже, розробленню конкретної програми формування облікової політики повинно передувати вироблення принципів, що мають визначити спрямованість політики, стратегічне бачення проблем і шляхів їх вирішення.*

*Базовим принципом формування облікової політики є актуальність.* Вироблення облікової політики передбачає визначення кола проблемних, переважно стратегічних питань, які

більшою або меншою мірою пов'язані між собою змістовно, організаційно, інформаційно. Перебудова організаційної структури управління обов'язково приведе до змін у функціях, інформаційних зв'язках між ними, а вибір альтернативного методу в системі обліку спричинить зміни в плануванні. Наприклад, радикальні зміни відбудуться практично в усіх ланках системи управління, якщо буде прийнято рішення впроваджувати концепцію управлінського обліку. Взаємозалежність питань, які становлять облікову політику, набагато зросте, коли до програми буде включено декілька проблем і, таким чином, вона охопить систему в цілому.

Отже, формуючи програму облікової політики, необхідно оцінювати кожне введене у неї питання не лише з позицій методики бухгалтерського обліку, а й погляд тих змін і наслідків, які відбудуться в інших ланках цілісної системи управління.

Однак це не означає, що до програми облікової політики не можуть включатися локальні питання тактичного значення, які актуальні за спрямованістю, змістом, іншими характеристиками. Йдеться про переваги, але не винятковість стратегічного підходу, про необхідність розгляду локальних питань у системному контексті. З цього випливає *другий принцип формування облікової політики - принцип системності*.

Політика загалом і облікова політика зокрема тому і є політикою, що розгляд її складників передбачає використання різних шляхів досягнення успіху, різних, і не обов'язково взаємовиключних варіантів та їх комбінацій. Із загального правила можуть бути окремі винятки, коли питання є актуальним, але для його вирішення є лише один метод. Проте виняток тільки підтверджує правило, тому третім принципом формування облікової політики має бути принцип варіантності.

Облікова політика охоплює стратегічні, життєво важливі для підприємства питання, тому і виробляється вона на довготривалій строк. Звичайно, окремі уточнення, зміни акцентів і пріоритетів можуть бути, у деяких випадках вони навіть неминучі, проте генеральна лінія поведінки може змінюватися лише за виняткових

обставин. Отже, *стабільність - четвертий принцип формування облікової політики.*

Нарешті, до складу програми формування облікової політики вводяться такі проблемні питання, від вирішення яких очікується певний результат, як правило, організаційний, хоча деякі рішення можуть дати й економічний ефект. Так, наприклад, доречною є одна зі складових концепції комплексного управління якістю, де основними формулами процесу підвищення якості є, зокрема, "відмінно з першого разу", "ніяких зауважень", "профілактика", "порівняння з конкуренцією" (бенч-маркінг), "синергія в колективній праці", "самоконтроль".

Якими характеристиками не оцінювалася б результативність впровадження заходів - кількісними чи якісними - *п'ятим принципом введення їх у програму облікової політики є ефективність.*

Сформульовані п'ять принципів мають бути покладені в основу рішень під час розроблення облікової політики.

### ***3.3. Використання попроцесного підходу до формування облікової політики на прикладі цукробурякового виробництва***

#### ***3.3.1. Формування облікової політики процесу заготівлі***

Попроцесний підхід передбачає формування облікової політики підприємств у розрізі основних процесів, характерних для цієї чи іншої галузі.

У цукроварінні з метою максимально повного врахування галузевих особливостей під час формування облікової політики доцільно виокремлювати процеси:

- заготівлі сировини;
- *підготовки* виробництва у міжсезонний період;
- технологічний процес виробництва.

Суттєвою особливістю витрат із *придбання основної сировини в цукровому виробництві* є те, що:

- витрати з придбання цукросировини - довготривалий процес, який складається з багатьох операцій, що, у свою чергу, пов'язано зі споживанням ресурсів;
- на практиці є різні організаційні схеми витрат з придбання цукросировини, пов'язані із застосуванням давальницької сировини;
- якісні характеристики цукросировини та обсяг її надходження зумовлюють як технологічні, так і фінансові результати виробництва і реалізації цукру.

Для забезпечення заводів якісною сировиною у достатніх обсягах на цукрових заводах організовано процес заготівлі, який передбачає укладання угод, контроль за їх реалізацією, стимулювання цукробурякового виробництва, а також у період копання цукрових буряків контроль якості надходження сировини. Найважливішими стадіями технології цукробурякового виробництва у процесі заготівлі є:

- транспортування;
- приймання, збереження буряку і подання його на завод;
- очищення коренів буряку від землі і сторонніх домішок. Таким чином, витрати, пов'язані з придбанням сировини,

*неоднорідні, а їх складовими є вартість сировини і затрати цукрового заводу з її транспортування і доведення до кондицій придатних для технологічної переробки.* Схема обліку формування витрат на придбання цукросировини, представлена на рис. 3.3.

Розглянемо витрати з придбання цукросировини. На цукрових заводах методично неоднорідно вирішене питання щодо відокремлення рахунків для обліку цих витрат.

Так, можливим варіантом є віднесення вартості та витрат, пов'язаних з її транспортуванням, безпосередньо на рахунок 201

"Сировина й матеріали" з відокремленням аналітичних статей витрат, наведених у табл. 3.1. При цьому витрати, пов'язані із заготівлею цукросировини, розглядаються як загальновиробничі, для їх накопичення відокремлено рахунок 911 "Заготівля цукросировини".



*Рис. 3.3.* Облік витрат із придбання цукросировини: ЗО - затрати на оплату праці; ЗС - затрати на соціальні потреби; ЗА - затрати на амортизацію; ІЗ - інші затрати.

*Таблиця 3.1.* Структура рахунку 201 "Сировина й матеріали"

Код Рахунку	Назва аналітичного рахунку
2011	Основна вартість цукрового буряку власної заготівлі
2012	Тариф і залізничний збір
2013	Перевезення заводськими залізничними коліями
2014	Перевезення цукрового буряку до місця навантаження
2015	Навантаження цукрового буряку у вагони механічним способом
2016	Інші витрати

За цим рахунком необхідно передбачити аналітичні рахунки відповідно до статей витрат.



За цим варіантом доцільно для витрат із приймання і зберігання цукросировини використовувати рахунок 912 "Витрати з приймання і зберігання цукросировини" з відокремленням аналітики за статтями.

Відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси" придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає всі витрати, пов'язані з придбанням. Цим вимогам не суперечить поширена практика накопичення витрат, пов'язаних із придбанням, на спеціальних рахунках, що відкриваються до відповідних синтетичних рахунків обліку запасів.

Проте процес заготівлі цукросировини, необхідність її доопрацювання до кондиційного стану, а також витрати, пов'язані зі збереженням, є галузевою специфікою, що зумовлює необхідність її врахування в обліку. Саме тому, для накопичення транспортно-заготівельних витрат у цукровій промисловості, як і в інших галузях переробки, необхідно ввести до робочого плану рахунків відповідний рахунок (наприклад, 200 "Заготівля цукрового буряку", де відокремити субрахунки 2001 "Придбання і транспортування цукросировини" та 2002 "Приймання і збереження цукросировини"), з використанням наступних аналітичних статей (табл. 3.2).

*Таблиця 8.2.* Структура рахунку 911 "Загально-заготівельні витрати"

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
911	Загально-заготівельні витрати
9112	Заробітна плата з відрахуваннями управлінського персоналу
9113	Премії
9114	Витрати на службові відрядження і переміщення
9115	Інші адміністративно-управлінські витрати (витрати на переміщення управлінського персоналу, відділу заготівлі сировини і завідувачів бурякопунктів, заробітна плата з

відрахуваннями водіїв та ін.)

### Закінчення табл. 3.2

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
9116	Поточний ремонт основних засобів (без бурякоприймальних пунктів)
9117	Амортизація основних засобів (без бурякоприймальних пунктів)

*Загально-заготівельні витрати* доцільно обліковувати відповідно за рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", за субрахунком 911 "Загальнозаготівельні витрати" з відокремленням постійних загальнозаготівельних витрат, з наступним розподілом і віднесенням на рахунки 200 "Заготівля цукрового буряку" та 901 "Собівартість реалізованої готової продукції".

На більшості цукрових заводів фахівці обліково-економічних служб відносять усі загальнозаготівельні витрати до постійних. На наш погляд, такий підхід є спрощеним. Зокрема, загальнозаготівельні витрати за такими статтями, як заробітна плата, відрахування на соціальні заходи та амортизація основних засобів, можуть бути як постійними, так і змінними, залежно від амортизаційної політики (наприклад, застосування виробничого методу амортизації) або системи оплати праці управлінського персоналу (наприклад, використання як показника преміювання обсягів виробництва).

Отже, на кожному підприємстві, *зважаючи на конкретні умови в наказі з облікової політики, потрібно визначати методу поділу загальнозаготівельних витрат на постійні та змінні.*

В умовах хронічної незавантаженості потужностей підприємств, що є характерним для галузі цукроваріння, постійні витрати мають тенденцію до зростання. В економічній літературі розглянуто різні методики розрахунку постійної та змінної частки, що

використовуються на практиці. Американські компанії на практиці використовують метод вищої та нижчої точки, статистичної кореляції, найменших квадратів, аналітичний та спрощений статистичний методи. Специфіка галузі зумовлена чітко визначеним сезонним характером надходження сировини та її переробки, а це ускладнює використання таких методів. Більш придатним, з огляду на це, є аналітичний метод. Його сутність полягає в тому, що технологи та економісти вивчають кожну економічну функцію для визначення:

- необхідності функції;
- найбільш ефективного способу виконання робіт;
- відповідного розміру витрат на виконання робіт за різним рівнем виробництва.

Цей підхід може бути використано для аналізу всіх витрат і їх поділу на постійні та змінні. При цьому за умови змін потрібно вносити корективи в розрахунки. Ці методичні підходи можуть бути використані не тільки стосовно до загальнозаготівельних, а й усіх непрямих витрат.

У П(С)БО 16 "Витрати" передбачено нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включати до складу собівартості реалізованої готової продукції у період їх виникнення. Загальнозаготівельні витрати за своєю природою не є поточними періодичними, що пов'язано із сезонним характером заготівлі, тому що більша частина загальнозаготівельних витрат припадає на період підготовки до сезону цукроваріння. Тому, на нашу думку, доцільне проведення такого розподілу у фінансовому обліку згідно з вимогами П(С)БО 16 "Витрати" на кінець року, або по закінченні сезону цукроваріння (якщо сезон закінчився у звітному фінансовому періоді).

П(С)БО 16 "Витрати" визначає *нормальну потужність* як очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом років або

операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

*Для розрахунку загальнозаготівельних витрат за нормальної потужності, під час формування облікової політики доцільно обирати обсяг заготівлі цукрового буряку у фізичній вазі. За наведеними методичними підходами загальнозаготівельні витрати доцільно відносити на рахунок 2001 "Придбання і транспортування цукросировини", а витрати, які не відповідають нормальній потужності, у свою чергу, мають бути віднесені на собівартість реалізованого цукру. Можливим і доцільним є визначення нормальної потужності відокремлено за кожною із технологічних стадій: забезпечення - заготівля - цукроваріння. Приклад розподілу загальнозаготівельних витрат за наведеними методичними підходами подано у табл. 3.3.*

*Таблиця 3.3. Розподіл загальнозаготівельних витрат (умовний приклад)*

Показник	Сума, кількість	Відображено за рахунками	
		Д-т	К-т
1. Нормальна потужність, т	150 000	-	-
2. Фактично заготовлено і перероблено цукрового буряку, т	89 384	-	-
3. Накопичено загальнозаготівельних витрат за рік, грн	38 435,12	-	-
4. Загальнозаготівельні витрати, які не відповідають нормальній потужності і підлягають віднесенню на собівартість: - реалізованого цукру, грн	15 527,86 15 527,86	901	911
5. Віднесено загальнозаготівельні витрати в частині, що відповідає нормальній потужності на формування собівартості витрат з придбання цукросировини	22 907	2001	911

Вартість цукросировини формується за представленим варіантом безпосередньо на рахунку 201 "Сировина і матеріали":

- у частині ціни постачальника на підставі накладних одержаних від постачальника записом за дебетом рахунку 201 "Сировина і матеріали" і кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

- у частині витрат, пов'язаних із транспортуванням, прийманням та збереженням придбаної цукросировини за дебетом рахунку 201 "Сировина і матеріали" і кредитом рахунку 2001 "Заготівля цукрового буряку";

- списання цукросировини на виробництво відображується записом за дебетом рахунком 23 "Виробництво" і кредитом рахунку 201 "Сировина і матеріали".

У разі тривалості процесу сокодобування після 1 січня всі витрати, пов'язані з подальшим збереженням буряку доцільно не відносити на собівартість буряку, що заготовляють після 1 січня, а спрямувати безпосередньо на збільшення вартості придбаного буряку в минулому звітному періоді. Є необхідність контролювати фактичні втрати буряку під час збереження та визначати їх відповідність нормативним. Згідно з галузевими рекомендаціями цукрові заводи втрати в межах норм відносили на витрати з виробництва цукру, а понаднормативні безпосередньо на рахунки прибутків та збитків. На нашу думку, в остаточному розрахунку собівартості цукрового буряку франко-приймальний пункт у разі перевищення нормативів втрат, втрати пов'язані з прийманням та збереженням, що припадають на понаднормативні, необхідно списувати на рахунок 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

Відповідно до собівартості 1 т заготовленого цукрового буряку і кількості наднормативно втраченого цукрового буряку необхідно робити запис:

Д-т 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

К-т 201 "Сировина і матеріали".

Якщо будуть встановлені посадові особи, винні за понаднормативні втрати, то ці втрати можуть бути списані записом:

Д-т 37 "Розрахунки з різними дебіторами".

К-т 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

Якщо втрати не перевищують нормативні, в обліку їх доцільно фіксувати лише в кількісних параметрах, що буде відображено у звітній калькуляції.

### **3.3.2. Формування облікової політики процесу підготовки виробництва у міжсезонний період**

Об'єктом обліку в процесі забезпечення є витрати міжсезонного періоду, що забезпечують технологічний процес цукрового виробництва майбутнього сезону.

Суттєвою особливістю цукрового виробництва є нетривалість періоду сокодобування. У зв'язку з цим є необхідність посилення контролю за витратами та ходом виконання робіт у міжсезонний період. У цукровій промисловості до витрат майбутніх періодів відносять витрати на обслуговування та управління, що забезпечують процес підготовки виробництва в період сезонних перерв у роботі, у звітному році по закінченні сезону цукроваріння. В обліковій практиці досліджених заводів рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів" не використовується, а відображається в балансі та калькуляціях за статтею "Незавершене виробництво" витрати, пов'язані з підготовкою виробництва на майбутній сезон цукроваріння, що не відповідає економічній сутності.

Всі витрати, пов'язані із забезпеченням майбутнього сезону цукроваріння, поділяються за цільовим призначенням на дві групи:

- із заготівлі цукросировини;
- пов'язані зі збереженням і підготовкою технологічного обладнання.

У зв'язку з цим усі витрати в міжсезонний період, що забезпечують виробництво цукроваріння, доцільно нагромаджувати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" з відокремленням субрахунків 391 "Витрати із заготівлі цукросировини майбутнього періоду" та 392 "Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період". На рахунку 391 "Витрати із заготівлі цукросировини майбутнього періоду" доцільно накопичувати витрати за тими самими напрямками, що і витрати на рахунках 2002 "Приймання і збереження цукросировини" та 911 "Загальнозаготівельні витрати". На початок нового сезону цукроваріння доцільно цей рахунок закривати і залишки відносити на рахунки 911 "Загальнозаготівельні витрати" та 292 "Приймання і збереження цукросировини" з подальшим розподілом на загальних засадах. Така методика обліку проілюстрована на рис. 3.4.

Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період в основному пов'язані з проведенням ремонтних робіт. На обстежених цукрових заводах питання щодо накопичення витрат з ремонту вирішено неоднозначно, що пов'язано з неможливістю застосування наявної галузевої методики. Витрати з поточного ремонту передбачено накопичувати на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", де за видами обладнання, що підлягає ремонту, відокремлено субрахунки. На інших обсте



*Рис. 3.4.* Облік витрат майбутнього періоду із заготівлі цукросировини

жених цукрових заводах узагалі в аналітичному обліку витрати з ремонту не відокремлено. На підставі облікової інформації практично не можливо провести аналіз ефективності витрат із забезпечення технологічного процесу цукроваріння.

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" на собівартість та формування фінансового результату періоду мають бути віднесені лише витрати на поточний ремонт, тобто витрати, які не приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання здійснюються на основі спеціальної технічної документації, що передбачає накопичення цих витрат на рахунку 16 "Капітальні інвестиції".

*Методичні підходи до формування облікової політики витрат з ремонту в сучасних умовах* повинні враховувати такі моменти:

- приведення у відповідність обліку витрат на ремонт до вимог національних облікових стандартів;
- необхідність впровадження внутрішньогосподарського обліку та посилення контролю за ефективністю ремонтних робіт;
- розмежування інформації про витрати з ремонту за сезонами та фінансовими періодами;
- відокремлення витрат за етапами проведення робіт.

Для забезпечення контролю за підготовкою технологічного процесу цукроваріння, а також для управління витратами необхідно відокремлювати витрати з ремонту не лише у зв'язку з різними джерелами покриття (капіталізовані або поточні), а також відповідно до періодів їх проведення, а саме: підготовчий період - профілактичний ремонт і забезпечення працездатності обладнання, а також витрати з ремонту, який проводять у ході технологічного процесу цукроваріння. Всі витрати пов'язані з підготовкою та



профілактичними ремонтами, доцільно обліковувати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" з накопиченням у розрізі аналітичних статей витрат та об'єктів віднесення витрат, а витрати з поточного ремонту в технологічний період цукроваріння безпосередньо відносити на рахунки з витрат діяльності.

Для посилення контролю відповідності витрат з ремонту ліміту, який можливо розробляти відповідно до виробничих потреб, доцільно поєднати бухгалтерський облік витрат з ремонту з організацією внутрішньогосподарського контролю. Таким чином можна:

- організувати на підставі аналізу реального стану основних засобів збір інформації про потреби в ремонті по закінченні сезону цукроваріння;

- розробити в межах ліміту план проведення ремонтів і визначити за кожним об'єктом контрольні цифри.

Під час проведення ремонтних робіт ремонтною майстернею цукрового заводу витрати з ремонту будуть попередньо накопичуватись на рахунку "Ремонтна майстерня". Витрати, пов'язані з утриманням підрозділів, що займаються організацією й управлінням ремонтних робіт, можна накопичувати на рахунку 392 "Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період" за окремою статтею "Загальноремонтні витрати".

На початок сезону цукроваріння витрати, що накопичені на рахунку 392 "Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період" запропоновано відносити в частині прямих витрат на рахунки обліку за видами виробництва. Витрати, пов'язані з профілактичними роботами з ремонту обладнання, проведені в міжсезонний період, доцільно не відносити на статтю "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання", а відокремити на рахунках обліку затрат конкретних виробництв за статтею "Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період". Загальноремонтні витрати при цьому доцільно відносити на

рахунок 912 "Загальноремонтні витрати", що схематично представлено на рис. 3.5.



**Примітка:** очікуваний період сокодобування наступного фінансового року поточного сезону визначається відповідно до обсягів сировини та середньодобової переробки.

**Рис. 3.5.** Облік витрат міжсезонного періоду із забезпечення виробництва

Підлягають розподілу на затратні рахунки споживачів не всі загальноремонтні витрати, а лише ті, що відповідають нормальній потужності, решта відноситься згідно з П(С)БО 16 "Витрати" на собівартість реалізації.

За *нормальну потужність* доцільно вибрати тривалість сокодобування.

Якщо процес сокодобування триває після 1 січня, розподілу підлягають не всі загальноремонтні витрати, а тільки та їх частка, що припадає на період сокодобування звітнього фінансового року.

*Базою розподілу загальноремонтних робіт* доцільно вибрати прямі витрати з ремонту.

### 3.3.3. Формування облікової політики технологічного процесу виробництва

Групування витрат зумовлене вимогами стандартів і організаційними та економічними умовами господарювання. Враховуючи особливості галузі цукроваріння доцільним є використання таких елементів собівартості (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Групування витрат за елементами собівартості Цукру

1	Елементи витрат
2	Витрати із забезпечення виробництва в міжсезонний період
3	Сировина та основні матеріали
4	Допоміжні матеріали на технологічні цілі
5	Паливо на технологічні цілі
6	Енергія на технологічні цілі
7	Витрати на оплату праці
8	Витрати на соціальне та медичне страхування
9	Витрати на підготовку та освоєння виробництва
0	Загальновиробничі витрати
1	
2	Зміна залишків незавершеного виробництва та напівфабрикатів

За основу має бути покладено відокремлення затрат згідно з етапами (процесами): забезпечення, заготівля, технічна переробка. Так, на початок сезону необхідне віднесення на рахунок "Основне виробництво" витрат із забезпечення виробництва в міжсезонний період.

За статтею "Сировина та основні матеріали" доцільно накопичувати витрати з придбання, транспортування, приймання і зберігання сировини та основних матеріалів, згідно з оцінкою, що

визначається в кінці сезону або фінансового періоду. Тому необхідно у період цукроваріння забезпечити контроль за використанням сировини в натуральних вимірниках.

У цукроварінні вартість отриманої побічної продукції - жому та меляси - спрямовувалась на зменшення вартості основної сировини в оцінці за оптовими цінами, встановленими централізовано. На нашу думку, доцільно проводити оцінку побічної продукції (жому, меляси) на підставі фактичних затрат на накопичення і транспортування цієї продукції, що виникають у точці на межі розподілу (рис. 3.6).

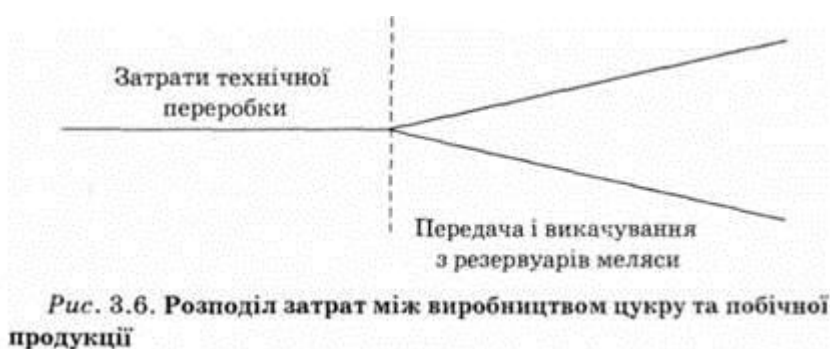


Рис. 3.6. Розподіл затрат між виробництвом цукру та побічної продукції

Облік виробітку меляси організують проведенням зважування перед викачуванням у резервуари. Оприбуткування жому свіжого з виробництва проводиться щодобово за даними зважування та кількості вивезеного із заводу під час його транспортування у жомосховище.

На більшості обстежених заводів зважування не проводиться, а кількість жому лабораторія визначає розрахунково. Тому

за технологічною можливістю доцільно відокремити затрати із збирання, видалення з заводу жому сирого. Якщо побічна продукція на кінець звітного періоду залишається на складах, то до її оцінки необхідно підходити спираючись на визначення активу як ресурсу, який у подальшому дасть підприємству економічну вигоду, і вимог П(С)БО 9 "Запаси", тобто за чистою вартістю продажу.

За статтею "Допоміжні матеріали на технологічні цілі" обліковують вартість вапнякового каменю, а також вартість вапна,

придбаного зі сторони. На цю статтю також відносять фільтрувальні матеріали, вироби з них, ріжучі інструменти.

На статтю "Паливо та енергія на технологічні цілі" відносять затрати на паливо прямого використання та енергію, отриману або вироблену самим підприємством, і використані безпосередньо у процесі виробництва продукції. Ми вважаємо доцільним відокремлювати за напрямками паливо та енергію, що дасть можливість контролювати ці різні види витрат. Є необхідність обладнати всі виробничі ділянки лічильною апаратурою і контролювати витрати енергії та палива безпосередньо в місцях їх споживання.

Виробництво тепло- та електроенергії на цукрових заводах обліковують за двома відділеннями, а саме: ТЕЦ та машинне відділення. Для цього використовують спеціальний субрахунок до рахунку "Виробництво" - "Допоміжне виробництво". Витрати на тепло та електроенергію складаються з витрат на утримання й експлуатацію власної ТЕЦ та витрат на електроенергію отриману від постачальників. На підставі звіту ТЕЦ про виробництво та споживання тепла й електроенергії, вони списуються на споживачів.

На статті "Витрати на оплату праці" та "*Витрати на соціальні заходи*" відносять витрати на основну і додаткову оплату праці працівників, які безпосередньо зайняті виготовленням продукції, включно зі всіма видами додаткової оплати, а також нарахування на заробітну плату.

Як вже зазначалося, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, а також цехові у цукроварінні мають особливість, пов'язану з тим, що ці витрати є прямими стосовно до конкретних видів виробництв. Тому в обліку доцільно їх відносити комплексною статтею безпосередньо на рахунки обліку витрат кожного виробництва з рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", де обліковувати відокремлено за кожним виробництвом у розрізі відповідних статей (табл. 3.5). До цієї статті слід відносити лише поточні витрати на амортизацію, ремонт та утримання обладнання, знос інструментів та пристосувань, витрати на внутрішньозаводське

переміщення вантажів, а також витрати, пов'язані з управлінням виробництва.

До статті "Ремонт" необхідно відносити лише витрати прямі та загальноремонтні, які на них припадають, проведені в технологічний період цукроваріння. Доцільно використовувати за технологічним обладнанням та цеховими будівлями і спорудами виробничий метод нарахування амортизації.

*Таблиця 3.5. Структура рахунку 913 "Загальновиробничі витрати цукрового виробництва"*

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
913	Загальновиробничі витрати
9130	Експлуатація цехового обладнання, будівель, споруд
9131	Амортизація цехового обладнання, будівель, споруд
9132	Поточний ремонт у період цукроваріння цехового обладнання, будівель, споруд
9133	Внутрішньозаводське переміщення вантажів
9134	Знос МШП
9135	Витрати на управління
9136	Забезпечення нормальних умов праці та техніка безпеки
9137	Інші

У складі загальновиробничих витрат на підставі аналізу статей необхідно відокремити постійну частину. Загальновиробничі витрати відносять на основне виробництво згідно з показником нормальної потужності. Для цукроваріння доцільно вибрати показник середньодобової переробки, а для загально-виробничих витрат жомосушильного виробництва - обсяги виробництва у натуральному вимірнику. Цей показник встановлюється залежно від показника нормальної потужності для загальнозаготівельних витрат, а саме нормативу отримання жому та обсягів сирого жому, запланованого для продажу.

За тривалості періоду цукроваріння після 1 січня необхідно визначити обсяг витрат у незавершеному виробництві. До незавершеного виробництва належать рідкі напівпродукти, що знаходяться в апаратурі, цукор у сушильному відділенні, а також цукор у бункерах. До напівфабрикатів зараховують жовтий цукор, утфель та ін. Відповідно до галузевих нормативних документів залишки незавершеного виробництва та напівфабрикатів на кінець звітнього періоду обліковували в перерахунку на білий цукор і оцінювали згідно з 85 % діючої оптової ціни. Є необхідність розробки коефіцієнтів перерахунку незавершеного виробництва та напівфабрикатів за їх видами в умовний цукор. Для цього можна використовувати коефіцієнт 0,85.

*Важливим елементом облікової політики у цукроварінні є оцінка готової продукції.* Протягом звітнього фінансового року готова продукція може бути оцінена за вибором самого підприємства за середньорічною плановою собівартістю або за договірними чи середніми цінами продажу. По закінченні звітнього фінансового періоду - календарного року, за даними бухгалтерського обліку необхідно визначити фактичну собівартість і провести коригування на суму відхилень облікової оцінки готової продукції від фактичної собівартості. Використання оцінки продукції за обліковими цінами дає можливість протягом року вести поточний облік, а калькуляцію фактичної собівартості проводити один раз - по закінченні фінансового періоду. Калькулювання в системі фінансового обліку проводиться з метою формування фінансових результатів. Для обґрунтування цінової політики, інформаційного забезпечення управлінських рішень у цукровому виробництві є доцільним калькулювати собівартість готової продукції за результатами сезону цукроваріння. Під час формування собівартості продукції за фінансовий період та сезон доцільно використовувати різні методи, а саме обчислювати за результатами сезону повну собівартість з урахуванням адміністративних та збутових витрат і витрат у межах встановлених підприємством нормативів на утримання соціальної сфери. Елементи собівартості у процесі калькулювання продукції у фінансовому та управлінському обліку мають відмінність, що зумовлено різними цілями калькулювання (табл. 3.6).

Таблиця 8.6. Розрахунок собівартості цукру під час переробки цукрового буряку (умовний приклад)

І з /п	Найменування статті	Фінансовий період, грн	Сезон, тис. грн
І	<i>Заготівля цукросировини</i>	-	-
1	Вартість за договірними цінами	1816	2280
2	Наднормативні втрати зі зберігання і приймання	-	150
3	Транспортування буряків на приймальні пункти	228	293
4	Приймання та зберігання	78	104
5	Загальнозаготівельні	32	32 + 31 + 4 = 74
6	Відсотки за фінансовим кредитом на цільове авансування бурякосіючих господарств на посівні матеріали та паливно-мастильні матеріали		120
	Всього	2154	3021
І	<i>Забезпечення виробництва в міжсезонний період</i>	396	528
І	<i>Технологічний процес цукроваріння</i>	-	-
1	Допоміжні матеріали	105	140
2	Паливо на технологічні цілі	226	270
3	Енергія на технологічні цілі	400	570
4	Основна і додаткова заробітна плата	42	58
5	Соціальні заходи	15,3	19,4
6	Загальновиробничі	530	530 + 70 + 48 = = 648

Закінчення табл. 3.6



№ з /п	Найменування статті	Фінансовий період, тис. грн	Сезон, тис. грн
7	Незавершене виробництво: а) на початок року б) на кінець року	35	-
	<b>Виробнича собівартість</b>	3833	5249
	<b>Адміністративні витрати</b>		975
	<b>Витрати на збут</b>		292
	<b>Утримання соціальної сфери</b>		17
	<b>Повна собівартість</b>		7103

*Примітка.* Попередній сезон закінчився до 1 січня звітного року, поточний сезон завершено 20 січня наступного звітного року.

Вивчення облікової практики підприємств галузі свідчить про існування проблем в обліку адміністративних витрат. На досліджених підприємствах під час трансформування обліку в 2000 р. затрати, які раніше обліковувались за рахунками 26 "Загальногосподарські затрати", механічно перенесли на рахунок 92 "Адміністративні витрати", що є методично не виваженим.

Наприклад, такі витрати, як витрати на промислову санітарію, спецодяг, на утримання охоронної та сторожової служби, охорону праці - за своєю природою не є адміністративними, їх потрібно обліковувати не на рахунку 92 "Адміністративні витрати", а на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" з віднесенням до загальновиробничих.

Адміністративні витрати у внутрішньогосподарському обліку доцільно розподіляти та відносити лише на собівартість товарної продукції і послуг.

У складі адміністративних витрат доцільним є відокремлення прямих витрат за окремими підрозділами, при цьому по закінченні сезону загальногосподарські витрати, що припадають на цей сезон, перерозподіляти з попереднім коригуванням дебетових записів на прямі витрати. Непрямі витрати в цукроварінні варто розподіляти пропорційно до затрат на оброблення.

### ***3.4. Облікова політика як інструмент управління витратами маркетингово-збутової діяльності***

#### **3.4.1. Сучасний стан обліку маркетингово-збутових витрат та елементи облікової політики**

Відповідно до чинного Плану рахунків та П(С)БО 16 "Витрати", облік маркетингово-збутових витрат передбачено вести на рахунку 93 "Витрати на збут", де відображаються: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди працівникам, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), передпродажну підготовку товарів, відрядження працівників, зайнятих збутом, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом, транспортування і страхування готової продукції відповідно до умов поставки, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

Чинне законодавство передбачає для обліку витрат один із таких варіантів. По-перше, групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 "Виробництво" та віднесення інших витрат на рахунок 79 "Фінансові результати". По-друге, групування витрат за економічними елементами з подальшим їх списанням на рахунок 23 "Виробництво" та рахунки витрат за видами діяльності (клас 9) із подальшим віднесенням витрат на результати основної діяльності. Третій варіант аналогічний попередньому, за

виключенням групування витрат за економічними елементами. *Вибір варіантів ведення обліку витрат є елементом облікової політики підприємства.*

Методика й організація обліку витрат відповідно до чинного Плану рахунків та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку є сьогодні більш адаптованою до міжнародної, зокрема англо-американської моделі обліку. В її основу покладені метод обліку й калькулювання витрат "директ-костинг", який передбачає визначення собівартості за змінними витратами та списання операційних невиробничих витрат одразу без додаткового їх розподілу між видами продукції, вартістю реалізованої та залишками нереалізованої продукції, на фінансові результати від основної діяльності.

Проте інформація, що формується в межах фінансового обліку, сьогодні дає змогу провести лише загальний аналіз невиробничих витрат, оскільки вона орієнтована на узагальнюючі показники фінансової звітності. Для розроблення конкретних заходів з покращення структури витрат, збільшення їх ефективності з метою раціонального управління ними необхідна більш детальна інформація, яку повинна забезпечувати система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Жоден із перерахованих вище варіантів обліку витрат, який допускає П(С)БО 16 "Витрати", не передбачає можливості формування надійної інформаційної бази управління маркетингово-збутовими витратами, у зв'язку з чим дані про використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію функції маркетингу, залишаються поза увагою бухгалтерів.

Так, у П(С)БО 16 "Витрати" немає чіткості у визначенні та розмежуванні витрат маркетингово-збутової діяльності. Пункт 19 П(С)БО 16 "Витрати" визначає збутові витрати як "витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції". Визначення маркетингових витрат у чинному стандарті немає. Вони подаються лише як

елементи збутових витрат, а саме витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетингові).

Це пояснюється тим, що маркетингова діяльність є порівняно новою для вітчизняних підприємств і поки що її зміст та завдання однозначно не визначені в економічній літературі. Проте досвід роботи закордонних та вітчизняних підприємств показує, що маркетинг і збут є різними видами діяльності, вони мають відмінні цілі та методи їх реалізації і є обов'язковим дуже важливим елементом успішної роботи підприємств в умовах ринку. Вони вимагають певних витрат, що потребує організації відповідної інформаційної бази для оцінки їх ефективності.

Основною передумовою раціональної організації обліку маркетингово-збутових витрат є їх обґрунтована класифікація та чітка постановка мети, задля якої здійснюється облік певного виду витрат і завдань, що її реалізують. При цьому слід розуміти, що жодна класифікація, якою б науково обґрунтованою вона не була, не може бути визначена однозначно. Побудова обліку невиробничих витрат повинна передбачати певну свободу підприємств у визначенні методології їх обліку.

Таким чином, важливою передумовою формування раціональної облікової політики маркетингово-збутових витрат є їх класифікація.

У сучасних умовах становлення ринкової економіки та розроблення ринкового механізму неможливо жорстко регламентувати склад невиробничих витрат. За таких обставин стандарти, що регламентують облік невиробничих витрат, містять лише загальні підходи до класифікації витрат, які дають змогу підприємствам самостійно формувати склад та статті витрат. *Отже, визначення статей витрат та їх складу є важливим елементом облікової політики.*

Згадані недоліки діючої методики обліку витрат, що регламентується П(С)БО 16 "Витрати", приводять до того, що інформація про однорідні за економічним змістом витрати,

пов'язані з маркетингово-збутовою діяльністю, відображається на різних рахунках, а саме:

- 23 "Виробництво" - витрати допоміжних виробництв: транспортної дільниці з надання відповідних послуг маркетинговій службі підприємства; рекламного відділу, пов'язані з розробкою і виготовленням ескізів, етикеток, зразків фірмової упаковки, рекламоносіїв;

- 39 "Витрати майбутніх періодів" - передплата преси; сплачені наперед збори до державних органів влади; витрати на проведення рекламних кампаній та маркетингові дослідження продукції, що випускатиметься у майбутньому;

- 92 "Адміністративні витрати" - витрати на заробітну плату та відрахування на соціальні заходи працівників відділу маркетингу, на службові відрядження, ремонт та утримання приміщень маркетингової служби; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління маркетингової служби; оплата послуг сторонніх організацій: інформаційно-консультативного характеру, поштово-телеграфних, з обслуговування технічних засобів управління; витрати на підвищення кваліфікації; амортизаційні відрахування за основними засобами та нематеріальними активами; орендна плата;

- 941 "Витрати на дослідження і розробки" - витрати на виробництво нових видів продукції у період їх освоєння; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням випуску нових видів продукції;

- 93 "Витрати на збут" - витрати на рекламу і передпродажну підготовку товарів; представницькі витрати; витрати на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей;

- 47 "Забезпечення майбутніх витрат та платежів" - витрати на створення резервів для післяпродажного обслуговування, гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування.

Таким чином, для раціональної побудови бухгалтерського обліку витрат і можливості використання облікових даних для інформаційного забезпечення управління витратами необхідним є відпрацювання такого елемента облікової політики, як робочий План рахунків, у частині витрат на маркетингово-збутову діяльність.

Відповідно до чинного законодавства прямі витрати відносять на рахунок 23 "Виробництво" і вони формують виробничу собівартість, а непрямі - на відповідні рахунки дев'ятого класу. При цьому П(С)БО допускає поділ непрямих витрат на постійні та змінні, але лише у частині загальновиробничих витрат. Щодо маркетингово-збутових витрат, то вони відповідно до чинного законодавства, що регламентує фінансовий облік, не включаються до виробничої собівартості, а в повному обсязі списуються на фінансовий результат звітного періоду.

Такий порядок знижує можливість використання облікової інформації для управління витратами. Адже значна частина маркетингово-збутових витрат має прямий стосунок до конкретного продукту і змінюється залежно від обсягів його виробництва та реалізації. До таких витрат належать: більшість збутових витрат (пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах готової продукції, транспортно-експедиційні, на гарантійний ремонт, витрати з передпродажної підготовки); частково маркетингові витрати (сервісне обслуговування, знижки з ціни, безкоштовне надання продукції у рекламних цілях, рекламні заходи щодо конкретного продукту); інші операційні витрати (на дослідження та розробки конкретного продукту, визнані штрафи, пені, неустойки).

Тому для формування ефективної інформаційної бази управління витратами необхідним є поділ невиробничих витрат на постійну та змінну частини. Отже, поділ маркетингово-збутових витрат на постійні та змінні є важливим елементом облікової політики.

Відповідно до чинного законодавства маркетингово-збутові витрати належать до витрат періоду і повинні списуватися повністю на фінансовий результат. Списання усіх витрат періоду на

фінансовий результат призводить до порушення принципу відповідності доходів та витрат, передбаченого Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який вимагає для визначення фінансового результату звітного періоду порівнювати доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Значна частина невиробничих витрат (реклама, маркетингові дослідження, наукові дослідження та розробки) передуює одержанню доходів, пов'язаних з цими витратами. А такі витрати, як гарантійний ремонт, сервісне обслуговування, здійснюються після отримання доходу від реалізації продукції.

Для дотримання принципу відповідності доходів та витрат під час відображення в обліку витрат маркетингово-збутової діяльності доречним є використання методики обліку витрат майбутніх періодів (для витрат, що передують доходу), а також механізму створення резервів витрат (для витрат, що здійснюються після одержання доходу).

Таким чином, ще одним важливим елементом облікової політики є механізм розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами.

Одним із головним завдань обліку витрат в умовах ринкової економіки є інформаційне забезпечення ефективної цінової політики підприємства. Для обґрунтування ціни виробу побудова обліку витрат повинна передбачати їх ідентифікацію з конкретним видом продукції. Здійснюється цей процес шляхом розподілу витрат на прямі та непрямі стосовно продукції. Діюча на сьогодні модель обліку витрат передбачає включення до собівартості лише виробничих витрат. Невиробничі витрати в повному обсязі списуються на фінансовий результат періоду.

Отже, показник повної собівартості, необхідний для обґрунтування цінової політики підприємства, формується виключно у межах внутрішньогосподарського обліку, який часто ведеться в позасистемному порядку. Така ситуація знижує

аналітичність показника собівартості, що формується за даними бухгалтерського обліку, викривляє оцінку активів підприємства, ускладнює процес прийняття управлінських рішень щодо ціни.

У зв'язку з цим під час формування облікової моделі невиробничих витрат доцільно вести відокремлений облік прямих і непрямих витрат у складі невиробничих витрат, а також включення невиробничих витрат, які можна ідентифікувати з конкретним продуктом, до складу собівартості реалізованої продукції. Перелік невиробничих витрат, які включаються до собівартості, повинен визначатися підприємством самостійно.

Тому важливим елементом облікової політики маркетингово-збутових витрат є їх розподіл між об'єктами калькулювання з метою визначення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Процедура списання не може бути однаковою для всіх витрат, що входять до складу невиробничих. Змінні невиробничі витрати, які безпосередньо стосуються конкретного виду продукції, можуть включатися в собівартість реалізованої продукції, причому деякі прямо, а деякі через рахунки резервів і витрат майбутніх періодів. Лише для постійних невиробничих витрат доцільним є безпосереднє списання у повному обсязі на фінансовий результат. Тобто варіант списання невиробничих витрат так само, як і поділ їх на постійні та змінні, залежить від особливостей протікання внутрішньогосподарських процесів на конкретному підприємстві.

Таким чином, облікова політика повинна передбачати не лише вибір статей маркетингово-збутових витрат, а й порядок їх списання.

Побудова аналітичного обліку витрат - передбачає визначення об'єктів обліку витрат. Відповідно до П(С)БО 16 об'єкт витрат - це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.



У процесі побудови внутрішньогосподарського обліку важливими є такі об'єкти витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності, у розрізі яких обліковуються витрати. Щодо витрат маркетингово-збутової діяльності, то особливо важливими є дві останні категорії.

Вибір центрів витрат і центрів відповідальності під час побудови обліку невиробничих витрат доцільно здійснювати з урахуванням таких чинників, як: технологічні та організаційні особливості підприємств, функціональна характеристика видів діяльності, що спричиняють невиробничі витрати. В окремих випадках доцільно обліковувати маркетингово-збутові витрати в розрізі не лише виготовленої, а й реалізованої продукції.

Отже, важливим елементом облікової політики, який визначає побудову обліку маркетингово-збутових витрат, є об'єкти витрат.

### **3.4.2. Характеристика видів діяльності, що зумовлюють маркетингово-збутові витрати, та обґрунтування побудови робочого Плану рахунків**

Вибір та обґрунтування переліку статей витрат і їх складу визначаються раціональною їх класифікацією, яка, у свою чергу, повинна базуватися на глибокому розумінні сутності діяльності, що зумовлює ті чи інші витрати.

Особливі труднощі під час вибору та обґрунтування статей витрат сьогодні виникають стосовно маркетингово-збутових витрат. Це зумовлено такими обставинами.

*По-перше*, зростанням частки цих витрат, що пов'язано з об'єктивним процесом зміни пріоритетів діяльності підприємств в умовах ринку. У конкурентних умовах ринкового господарювання практично неможливо зменшити рівень виробничих витрат підприємства нижче певної межі (нижня межа ціни), тому необхідно шукати інші шляхи збільшення прибутків підприємства: освоєння ринкових "ніш"; використання різноманітних каналів розподілу; публічна пропаганда (реклама); використання

порівняльного аналізу цінових та якісних показників; модифікація існуючої продукції на основі впровадження сучасних технологій виробництва. Тобто збільшення прибутковості виробництва стає можливим за умови збільшення витрат на маркетингову й збутову діяльність. Тому особлива увага сьогодні повинна приділятися проблемам визначення оптимального розміру маркетингово-збутових витрат.

*По-друге*, невідпрацьованість методики обліку маркетингово-збутових витрат на рівні чинного законодавства та в економічних дослідженнях зумовлює практику ведення бухгалтерського обліку з поданням обмеженої інформації щодо маркетингово-збутової діяльності. Ще досі залишається невирішеним питання організації та методики обліку маркетингових витрат як у синтетичному, так і в аналітичному розрізі, тому це питання потребує детального вивчення сутності маркетингової діяльності.

В економічній літературі маркетинг трактується як "підприємницька діяльність, яка управляє просуванням товарів і послуг від виробника до споживача і користувача, або соціальний процес, шляхом якого прогнозують, розширюють і задовольняють попит на товари та послуги"<sup>1</sup>.

Визначення суті певного виду діяльності дає змогу сформулювати його мету та завдання, але цього недостатньо для побудови обліку витрат, оскільки витрати зумовлюються не видом діяльності як таким, а функціями, що реалізують завдання та мету виду діяльності.

Вивчення наведених в економічній літературі функцій маркетингової діяльності свідчить про те, що їх трактування неоднозначне. Найбільш універсальним є підхід, запропонований відомим науковцем А.М. Романовим<sup>1</sup>, за яким функції маркетингової діяльності згруповано у чотири блоки: аналітичні, виробничі, збутові, функції управління та контролю. Такий підхід дає можливість виділити у складі маркетингової діяльності окремі підвиди, що забезпечують виконання однорідних функцій. *Поділ маркетингової діяльності на окремі підвиди (аналітична;*

*інноваційна; збутова та діяльність з організації та управління) дає змогу безпосередньо пов'язувати їх з організаційною структурою підприємства, здійснювати облік, регулювання і контроль за кожним видом маркетингових витрат.*

При цьому аналітична діяльність маркетингу полягає у проведенні маркетингових досліджень - систематичному накопиченні бази даних, необхідної для визначення та реалізації тактики і стратегії підприємства. Вона пов'язана зі збором, аналізом, опрацюванням необхідної інформації службами маркетингу або зовнішніми незалежними консалтинговими фірмами. Маркетингові дослідження можна поділити на два блоки:

- ринкові дослідження;

- дослідження внутрішнього середовища фірми. Інформація, отримана у результаті маркетингового аналізу

зовнішнього макросередовища, ринкової кон'юнктури, внутрішнього стану фірми дає змогу підприємствам визначити пріоритетні цілі та напрями діяльності у певному часовому інтервалі, тобто здійснювати тактичне і стратегічне планування.

Важливим показником маркетингової активності є *інноваційна діяльність* товаровиробників, яка стосується виробничої функції маркетингу. Сутність її полягає у здійсненні наукових досліджень, пов'язаних із розробкою та впровадженням у виробництво нових продуктів і технологій, що відповідають вимогам споживачів.

У процесі створення нового продукту виникають витрати на:

- науково-дослідні роботи (фундаментальні дослідження): генерація та відбір ідей, розробка і перевірка концепцій товару, економічний аналіз;

- науково-технологічну діяльність (отримання, поширення, застосування нових знань у сфері технологічних, інженерних, економічних питань);

- дослідно-експериментальні роботи: конструкторське розроблення торгової марки; розроблення технологій виробництва товару; розроблення регламентної документації; виготовлення дослідного зразка;

- випробування;

- ліцензування і патентування продукції;

- підготовку ринку і комерційну реалізацію. Комерційний успіх як нового, так і вже освоєного продукту

визначається значною мірою інтенсивністю *збутової діяльності*. Працюючи в умовах ринкового середовища, підприємства, щоб зберегти конкурентоспроможність, повинні вдаватися до різних методів стимулювання збуту, спрямованих на формування позитивної думки споживача про продукцію підприємства, що веде до збільшення попиту, обсягів продажу. Найефективнішим інструментом формування попиту та стимулювання збуту (ФОПСТИЗ) вважають рекламу.

Маркетингова діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, потребує належного регулювання й *управління*. Витрати на управління маркетинговою діяльністю - це витрати на утримання адміністративного персоналу служби маркетингу, яка здійснює тактичне і стратегічне планування, організовує належне інформаційне забезпечення, керує асортиментною та ціновою політикою, проводить контроль виконання намічених цілей і завдань.

Таким чином, дослідження сутності маркетингової діяльності на базі функціонального підходу дає змогу зробити висновок про доцільність видокремлення у її складі таких функціональних підвидів: аналітична діяльність, пов'язана з проведенням маркетингових досліджень; інноваційна діяльність, спрямована на розроблення та впровадження нового продукту;

збутова діяльність, що забезпечує формування попиту та стимулювання збуту; організація та управління маркетинговою діяльністю.

Суттєвим недоліком діючої практики ведення обліку маркетингово-збутових витрат є нечітке розмежування збутових та маркетингових витрат. Ці витрати, справді, схожі за своїм місцем у загальній класифікації витрат виробництва, проте відмінні за функціональним змістом та роллю в господарському процесі. Незважаючи на це, деякі автори прирівнюють маркетингову діяльність до збуту продукції<sup>1</sup>. Багато зарубіжних і вітчизняних маркетингологів (Ф. Котлер<sup>2</sup>, Дж. Бванс, Б. Берман<sup>3</sup>, В. Герасимчук<sup>4</sup>) також наголошують на тому, що збут - це хоча й найважливіша, але все ж таки одна з функцій маркетингової діяльності, тому потрібно чітко розмежовувати два види підприємницької активності: маркетингову діяльність і збут продукції.

Збутова діяльність ідентична маркетинговій категорії "товарорух" або "розподіл", котра трактується, як діяльність підприємства з планування, практичної реалізації і контролю за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення прибутку для виробників.

Отже, за економічною сутністю маркетинг і збут - принципово відмінні категорії: якщо збут охоплює процеси фізичного переміщення готової продукції, то маркетинг спрямований на використання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів для управління підприємством в умовах ринку (табл. 3.7).

**Таблиця 3.7.** Порівняльна характеристика категорій "маркетинг" і "збут"

Порівняльна ознака	Маркетинг	Збут
Сфера застосування	Всі процеси на підприємстві: планування,	Лише процес реалізації (пакування, складування, транспортування,

	фінансування, управління, науково-дослідні роботи, виробництво і збут	опрацювання замовлень, управління товарорухом)
Попит	Створення або зміна попиту на продукт	Прямо не впливає на попит
Потреба	Змінює потреби споживачів	Задоволення потреб споживачів
Суть діяльності	Управління підприємством в умовах ринку на основі використання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів	Фізичне переміщення товарів
Кінцевий результат діяльності	Формування маркетингової інформаційної бази даних, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо тактики і стратегії розвитку підприємства, збільшення обсягу продажу і прибутку, зміни попиту на продукт, збільшення кількості клієнтів, збільшення ринкової частки, освоєння нових видів продукції	Задоволення потреб споживача, виручка від реалізації продукції
Мета	Формування та зміна попиту	Доведення продукції до споживача, своєчасне одержання грошей
Співвідношення попиту і	Пристосування попиту до продукту	Пристосування продукту до попиту

продукту		
----------	--	--

Трактування збуту як системи товароруху дає змогу виокремити такі функціональні елементи збутової діяльності:

- управління системою товароруху (складання на основі маркетингових досліджень програми збуту);
- складування готової продукції, підтримка товарно-матеріальних запасів, комплектування, пакування, затарювання, транспортування;
- гарантійний ремонт;
- передпродажна підготовка;
- юридичне оформлення договорів купівлі-продажу продукції;
- контроль виконання договірних зобов'язань і комерційної заборгованості;
- визначення фінансового результату від реалізації.

Ці елементи доцільно об'єднати у два функціональні підвиди збутової діяльності, а саме: діяльність, пов'язана з продовженням процесу виробництва (транспортування, зберігання, комплектування, затарювання), та діяльність з організації та управління процесом реалізації продукції (укладання господарських договорів, контроль погашення заборгованості, розроблення програми збуту).

Відмінними є і цілі маркетингової та збутової діяльності. Основною метою збутової діяльності є доставка продукції до споживача та своєчасне отримання грошових коштів. Вихідною стратегічною ціллю маркетингової діяльності є формування і зміна попиту. *Отже, маркетинг і збут спрямовані на різні цілі, а витрати на маркетингову та збутову діяльність відмінні за їх функціональним змістом та роллю в господарському процесі, складом та характером впливу на результат господарювання. Це*

дає можливість визначити сутність та склад маркетингових і збутових витрат.

*Маркетингові витрати* - витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію вибраної ним маркетингової тактики і стратегії, які включають:

- проведення маркетингових досліджень;
- забезпечення інноваційної діяльності;
- формування попиту та стимулювання збуту;
- управління маркетинговою діяльністю.

Якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукт, то витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом витрати на збут можна поділити на:

- додаткові, пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту та доведенням продукції до споживача;
- чисті, зумовлені організацією та управлінням процесом реалізації продукції.

У П(С)БО 16 "Витрати" для витрат на збут надана детальна класифікація, яка враховує особливості процесу реалізації, проте в ній немає єдності у виборі класифікаційного критерію. Тому, з метою покращення аналітичної оцінки маркетингово-збутових витрат, необхідно вдосконалити їх групування та номенклатуру статей, відокремити витрати на маркетинг.

Для цього доцільно ввести у чинний План рахунків окремий рахунок для обліку маркетингових витрат. З огляду на певну спорідненість маркетингово-збутових витрат, а також, щоб не порушувати структури чинного Плану рахунків, раціонально використовувати рахунок 93 "Витрати на збут", відповідно перейменувавши його на "Маркетингові і збутові витрати" і вести



його в розрізі двох субрахунків: 931 "Маркетингові витрати" та 932 "Витрати на збут".

У межах визначених рахунків доцільно вести і субрахунки другого порядку для обліку витрат за їх функціональними підвидами, а саме:

Рахунок 931 *"Маркетингові витрати"*:

- 931.1 "Витрати на проведення маркетингових досліджень";

- 931.2 "Витрати на забезпечення інноваційної діяльності";

- 931.3 "Витрати на формування попиту та стимулювання збуту";

- 931.4 "Витрати на управління маркетинговою діяльністю".

Рахунок 932 "Витрати на збут":

- 932.1 "Витрати, пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту та доведенням продукції до споживача";

- 932.2 "Витрати на організацію та управління процесом реалізації продукції".

Таким чином, формування робочого Плану рахунків під час вибору облікової політики підприємства в частині маркетингових витрат визначається, характером видів та підвидів діяльності, які зумовлюють вказані витрати.

### **3.4.3. Вибір та обґрунтування елементів, статей витрат і їх складу під час побудови аналітичного обліку маркетингово-збутових витрат**

Важливим моментом раціональної системи обліку витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку, а саме елементів витрат і статей кошторису (витрат). Якщо елементи витрат чітко відпрацьовані на рівні чинного законодавства, то статті витрат є елементом облікової політики підприємства, оскільки вони залежать від внутрішньогосподарських процесів, що реалізують

певні функції у процесі створення готового продукту та організаційної структури конкретного підприємства.

*Вибір елементів та статей обліку маркетингово-збутових витрат залежить від варіанта обліку витрат, визначеного обліковою політикою підприємства.*

Якщо підприємство в межах облікової політики вибрало *варіант ведення обліку витрат з використанням 8-го класу Плану рахунків*, то аналітичний облік витрат ведеться за елементами витрат. Відповідно до чинного законодавства прийнята єдина система елементів витрат, а саме:

- матеріальні витрати, витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Вони єдині для всіх підприємств незалежно від галузевої належності і повною мірою відображають склад факторів виробництва (праця, предмети праці, засоби праці).

Під час вибору в обліковій політиці підприємства *варіанта обліку витрат з використання 9-го класу Плану рахунків* аналітичний облік будується за статтями витрат, які є елементом облікової політики, оскільки залежать від конкретних особливостей підприємства.

Якщо підприємство в межах облікової політики вибрало *варіант ведення обліку витрат з використанням 8-го та 9-го класів Плану рахунків*, то аналітичний облік витрат ведеться за елементами і статтями витрат. Він здійснюється у два етапи. На першому етапі йде формування елементів витрат. На другому - їх перегрупування у статті витрат з відокремленим обліком постійної та змінної їх частини. Саме такий варіант є оптимальним для побудови обліку маркетингово-збутових витрат, оскільки така побудова аналітичного

обліку маркетингово-збутових витрат дає змогу не лише сформулювати фінансову звітність за видами діяльності (вимога П(С)БО), а й використовувати облікову інформацію з метою управління витратами.

*Для вибору та обґрунтування раціональної номенклатури статей витрат та їх складу доцільно використовувати класифікації маркетингових та збутових витрат за їх функціональними підвидами.*

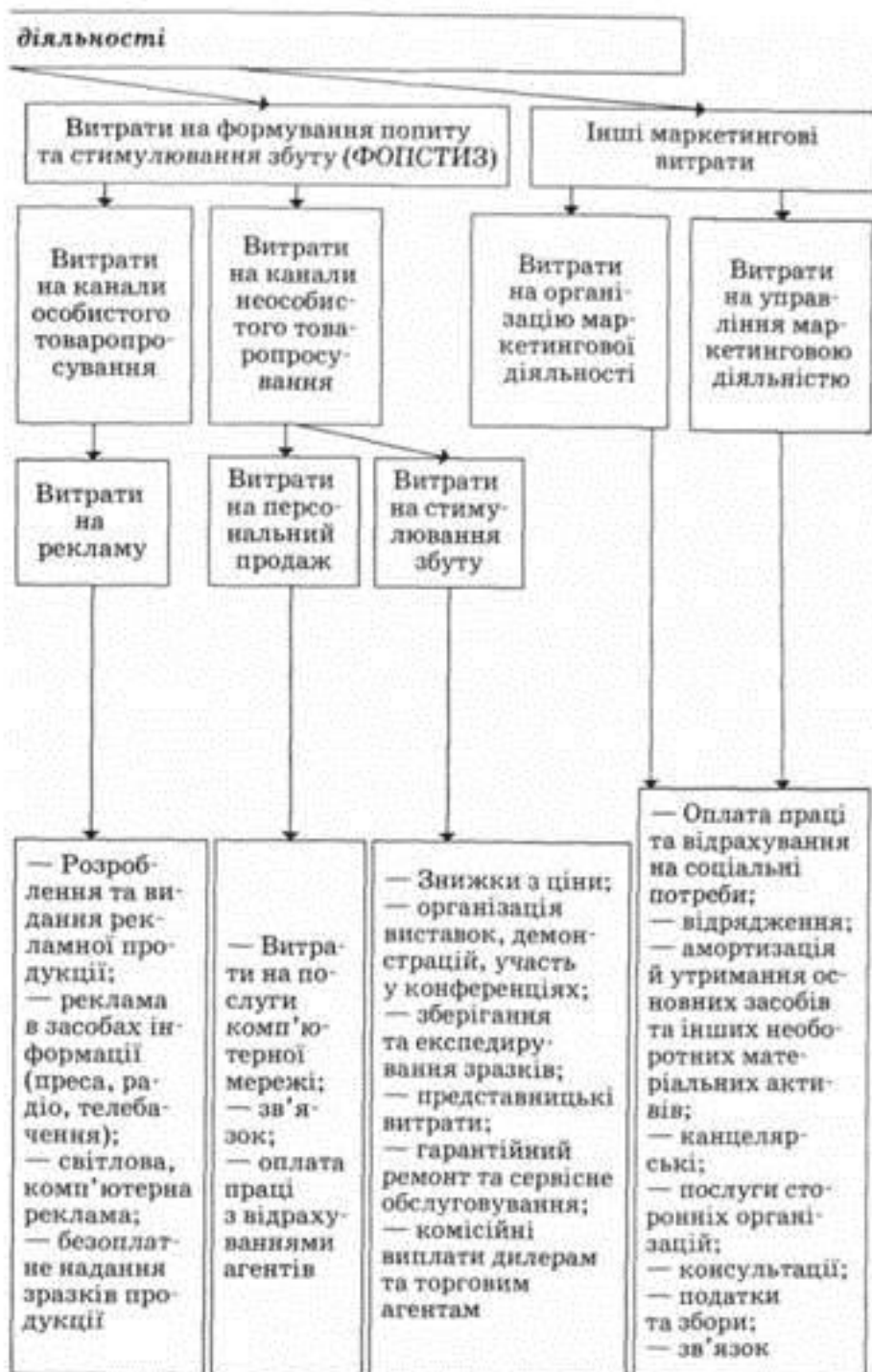
Класифікація маркетингових витрат за їх підвидами подана на рис. 3.6. Під час побудови аналітичного обліку доцільно враховувати такі функціональні підвиди маркетингових витрат: маркетингові дослідження, розробку та впровадження нового продукту, формування попиту та стимулювання збуту, витрати на організацію та управління маркетинговою діяльністю.

*Витрати на маркетингові дослідження.* Отримання даних про такі витрати ускладнюється тим, що значна їх частина має перспективний характер. Ефект від їх здійснення може бути непомітним у межах звітної періоду. Крім того, складно визначити місце виникнення витрат, оскільки виконанням функцій маркетингових досліджень зайняті не лише працівники відділу маркетингу, а й інших служб, посередницьких структур, сторонні організації.

Витрати на маркетингові дослідження можна поділити на такі види: витрати на проведення кабінетних досліджень; дослідження на основі первинних даних; інші витрати на маркетингові дослідження.



Рис. 3.6. Класифікація маркетингових витрат за їх функціональними підвидами



Кабінетні дослідження покликані оцінити та спрогнозувати ринкову кон'юнктуру, перспективи розвитку підприємства на основі збирання, оброблення й аналізу даних, а саме:

- внутрішніх, джерелами яких є бюджети, фінансова звітність, виробничі плани, технологічна документація, норми, результати попередніх досліджень;

- зовнішніх, джерелами яких є періодичні друковані видання, довідники, інформаційні бюлетені, технічні канали засобів масової інформації, рекламні проспекти, довідкові бази даних, інформація, що надходить від торгових посередників, торгових агентів, покупців.

Отже, значна частина витрат на проведення кабінетних маркетингових досліджень - це витрати на придбання інформаційної продукції, послуги сторонніх організацій: консультаційні, поштові, послуги телефонного й електронного зв'язку, комп'ютерної мережі, інших юридичних та фізичних осіб, а також суми зносу за придбані нематеріальними активами - програмними продуктами та базами даних.

Суми витрат на придбання інформаційної продукції та оплату послуг сторонніх організацій необхідно відображати на основі відповідних розрахункових та платіжних документів. Підставою для оплати послуг сторонніх юридичних і фізичних осіб є належним чином оформлені господарські договори із зазначенням обсягів наданих послуг. Найпоширенішими методами отримання первинних даних є польові дослідження: опитування, експерименти, спостереження.

Частина витрат, які пов'язані із забезпеченням нормального перебігу маркетингових досліджень (амортизація, утримання, ремонт основних засобів; оплата за використання та обслуговування технічних засобів; канцелярські витрати; заробітна плата і відрахування на соціальні заходи керівника відділу; витрати на кадрову підготовку та перепідготовку маркетологів) не можуть бути прямо зараховані до жодного з двох їх видів. Такі витрати необхідно відображати окремо за статтею "Інші витрати на маркетингові дослідження".

Схожий характер із витратами на маркетингові дослідження мають витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю підприємств, які включають витрати на наукові дослідження, розроблення та впровадження у виробництво нового продукту. Науково-дослідна (інноваційна) діяльність підприємств охоплює такі види робіт: фундаментальні наукові дослідження; науково-технологічні роботи;

розроблення технологічної документації; створення дослідного зразка; випробування та апробацію; патентування, ліцензування, державну реєстрацію; підготовку та освоєння випуску нового виду продукції; пробний маркетинг і комерційну реалізацію.

Відповідно до П(С)БО, витрати на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські роботи (НДДКР) вітчизняними підприємствами повинні списуватися на фінансові результати в тому періоді, в якому вони були здійснені. З цією метою в чинному Плані рахунків передбачено окремий субрахунок 941 "Витрати на дослідження та розробки".

Чинне законодавство допускає два варіанти списання витрат на НДДКР: безпосереднє включення їх до складу витрат періоду і списання на фінансовий результат, або включення цих витрат до собівартості новоствореного продукту з подальшим їх відшкодуванням через амортизацію (якщо створено нематеріальний актив), або через використання рахунку "Витрати майбутніх періодів" (якщо створено оборотні активи).

Більш практичним є безпосереднє віднесення на фінансовий результат витрат на фундаментальні дослідження, які не мають конкретного результату та є постійними та необхідними для успішного ведення бізнесу. Вони повинні обліковуватися на рахунку 941 "Витрати на дослідження та розробки". На цьому самому рахунку доцільно відображати непродуктивні витрати, пов'язані з НДДКР, здійснення яких н\*. дало очікуваних результатів.

Стосовно прикладних наукових досліджень, результатом яких є розроблення та впровадження нового продукту, то вони є важливим елементом маркетингової стратегії підприємства. Тому витрати на розроблення та впровадження нового продукту доцільно обліковувати у складі витрат маркетингової діяльності.

Як і витрати на НДДКР, релевантний характер мають *ви трати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ)*. Такі витрати можуть бути віднесені до функціональних витрат як збутової, так і маркетингової діяльності. Проте за економічною

суттю та значенням у господарському Процесі (вплив на рівень попиту, формування ціни, розширення ринкової частки, зростання іміджу підприємства, торгової марки) ці витрати є витратами на маркетинг. Вітчизняні підприємства, керуючись П(С)БО 16 "Витрати", відокремлюють в обліку серед зазначених витрат лише витрати на рекламну діяльність.

Проте витрати на ФОПСТИЗ - лише рекламна діяльність, а й витрати, пов'язані з комунікативною політикою підприємства щодо інформування споживача про свою продукцію з метою збільшення попиту на неї. Залежно від способу комунікаційного зв'язку витрати на ФОПСТИЗ поділяються на: а) витрати на канали особистої комунікації; б) витрати на канали неособистого просування.

Канали неособистого просування забезпечують зв'язок із споживачами через засоби поширення інформації. Методами поширення інформації через канали неособистого просування є реклама, пропаганда, персональний продаж, стимулювання збуту. Рекомендуємо до витрат на стимулювання збуту включати також: знижки з ціни певним категоріям споживачів; знижки за попередню оплату; знижки залежно від обсягу замовлення; витрати на організацію виставок, демонстрацій, представницькі витрати на організацію прийомів, участь у професійних конференціях, сервісне обслуговування.

Маркетингова діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, потребує належного регулювання й управління. *Витрати на організацію та управління маркетинговою діяльністю* - це витрати на утримання адміністративного персоналу служби маркетингу, яка здійснює тактичне і стратегічне планування, організовує належне інформаційне забезпечення, керує асортиментною та ціновою політикою, проводить контроль виконання намічених цілей і завдань.

Аналітичний облік маркетингових витрат у розрізі зазначених вище підвидів витрат доцільно вести за такою номенклатурою статей.



1. "Матеріали та комплектуючі" - витрати на придбані у сторонніх підприємств матеріали та комплектуючі для виготовлення дослідних зразків і здійснення сервісного обслуговування; покупні матеріали для виготовлення рекламоносіїв, етикеток, анотацій; виконання робіт і послуг щодо випробування нової продукції.

2. "Канцелярські, поштові, телефонні витрати" - вартість канцелярського приладдя, паперу; придбання та обслуговування оргтехніки, необхідної для забезпечення нормального функціонування маркетингових служб; користування комп'ютерною мережею (Інтернет, електронна пошта).

3. "Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи" - витрати на виплату основної заробітної плати працівникам маркетингової служби, додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії за збільшення обсягу продажу продукції завдяки вдало проведеній рекламній компанії, освоєння нових ринків збуту, винахідництво, виконання інших маркетингових функцій); витрати на обов'язкове соціальне і пенсійне страхування згідно з чинним законодавством.

4. "Витрати на відрядження" - витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством. Витрати на відрядження можуть бути пов'язані з проведенням польових маркетингових досліджень (опитування, анкетування), оформленням, реєстрацією, перереєстрацією, отриманням ліцензій, вивченням "ринкових ніш", участю у виставках-яр-марках.

б. "Витрати на утримання і ремонт приміщень маркетингової служби та службового транспорту" - включають витрати на освітлення, опалення, водопостачання, проведення поточного ремонту приміщень служби маркетингу і транспортних засобів, вартість запасних частин, паливно-мастильних матеріалів.

6. "Амортизація основних засобів і нематеріальних активів" - відображає амортизаційні відрахування приміщень маркетингової служби, службового транспорту, оргтехніки та нематеріальних активів.

7. "Послуги сторонніх організацій" - оплата послуг посередницьких організацій, консалтингових фірм, що займаються проведенням маркетингових досліджень, рекламних агентств, організацій з обслуговування автоматизованих систем управління; надання транспортних послуг.

8. *"Витрати на придбання рекламного простору"* - витрати на придбання площ на газетних та журнальних сторінках, ефірного часу на телебаченні й радіо, розміщення рекламою носіїв на транспорті та стендах.

9. *"Витрати на придбання інформаційної продукції"* - вартість придбаного програмного забезпечення, друкованих видань, довідників, інформаційних бюлетенів, банків даних й іншої інформаційної продукції та нарахування на них зносу.

10. *"Витрати на гарантійний ремонт, та гарантійне обслуговування"* - заробітна плата з відрахуваннями, витрати на відрядження робітників, які здійснюють гарантійний ремонт та обслуговування; вартість продукції, комплектуючих, запчастин, переданих для гарантійної заміни та ремонту; оплата послуг спеціалізованих сервісних підприємств із гарантійного обслуговування покупців; компенсація збитків покупців, знижки з ціни та сплачені штрафи, неустойки через невідповідну якість продукції та невиконання гарантійних зобов'язань.

11. *"Інші (непрямі) витрати маркетингової діяльності"* - знижки з ціни продукції, витрати на страхування майна, сплату відсотків за кредити; податки, збори, інші види платежів до бюджету; представницькі витрати.

*Під час визначення статей кошторису збутових витрат облікова політика повинна базуватися на класифікації витрат збутової діяльності (рис. 3.7), яка включає дві групи витрат, відмінних за характером та складом. По-перше, це витрати, пов'язані з продовженням процесу виробництва та доведенням продукції до споживача. По-друге, це витрати, зумовлені організацією процесу реалізації продукції на підприємстві.*

Враховуючи класифікацію збутових витрат, вимоги П(С)БО 16 "Витрати", конкретний склад витрат функціональних підвидів збутової діяльності, доцільно використовувати таку номенклатуру статей кошторису збутової діяльності:

1. *"Витрати на складування продукції та підтримку запасів"* - заробітна плата складських працівників і відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання, ремонт та амортизацію складських приміщень, обладнання і механізмів; витрати на страхування продукції; нестачі.

2. *"Витрати на пакування та затарювання продукції"* - вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; витрати на виготовлення тари; витрати на ремонт тари; заробітна плата і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих пакуванням.

3. *"Витрати на передпродажну підготовку"*<sup>9</sup> - заробітна плата з відрахуваннями працівників, зайнятих продажем;

4. *"Витрати на транспортування"* - витрати на виконання вантажно-розвантажувальних робіт; заробітна плата з відрахуваннями водіїв; вартість паливно-мастильних матеріалів; ремонт, утримання та амортизація транспортних засобів; оплата послуг сторонніх організацій.

б. *"Витрати на організацію товароруку"* - витрати на комплектування замовлень; укладання та оформлення договорів; здійснення контролю виконання договірних зобов'язань; витрати на сумнівні та безнадійні борги; штрафи, пені, неустойки у зв'язку з порушенням договірних умов.

б. *"Витрати на організацію та управління збутовою діяльністю"* - основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; витрати на утримання, амортизацію і ремонт приміщень служби збуту; поштові, телефонні, канцелярські витрати; витрати на придбання та обслуговування оргтехніки; витрати на відрядження; витрати на

підвищення професійного рівня; консультаційні послуги; податки та збори.

Особливістю запропонованої номенклатури статей кошторису збутових витрат є введення до неї окремої статті, що відображає витрати, пов'язані з організацією товароруху. Це зумовлено тим, що організація товароруху - дуже громіздкий процес. Відокремлення витрат, пов'язаних з ним дасть змогу:

- оцінити ефективність та оптимізувати діяльність підприємств, пов'язану з плануванням, практичною реалізацією і контролем за фізичним переміщенням готової продукції до споживачів;



Рис. 3.7. Класифікація витрат збутової діяльності



- посилити контроль за погашенням дебіторської заборгованості. З цією метою до складу збутових витрат доцільно включати витрати на створення резерву сумнівної заборгованості та списання безнадійних боргів, оскільки виникнення сумнівної, а згодом і безнадійної заборгованості значною мірою пов'язане з недоліками роботи відділу збуту.

За методикою обліку витрат, передбаченою П(С)БО, ці витрати повинні відображатися на рахунку 944 "Сумнівні та безнадійні борги". Зазначене стосується витрат, пов'язаних зі сплатою визнаних штрафів, пені, неустойок у зв'язку з порушенням договірних умов.

Включення цих витрат до складу збутових дасть можливість посилити контроль за виконанням договірних зобов'язань з боку працівників відділу збуту.

#### **3.4.4. Обґрунтування методики розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами**

Важливим аспектом облікової політики у частині маркетингово-збутових витрат є їх розподіл між звітними періодами з метою формування фінансових результатів. Це зумовлено тим, що у складі невиробничих витрат суттєвою є частина витрат, які мають довготривалий характер. Вони пов'язані зі стратегічними видами діяльності, видимі результати яких можуть бути одержані через досить довгий проміжок часу. Сказане в першу чергу стосується таких маркетингових витрат, як маркетингові дослідження, витрати на розробку та впровадження нового продукту, рекламні витрати. Такі витрати не пов'язані в часі з одержаним результатом (доходом).

Вимоги чинного законодавства щодо повного віднесення витрат на фінансовий результат у цьому випадку суперечать принципу відповідності доходів та витрат, задекларованому в Закові України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Тому, *під час формування облікової політики маркетингово-збутових витрат необхідно передбачити механізм розподілу витрат між звітними періодами* з метою дотримання принципу відповідності у процесі формування фінансового результату.

З цією метою доцільно використовувати класифікацію невиробничих витрат за часовим аспектом, яка представлена на рис. 3.8.

Вона передбачає таке групування невиробничих витрат: по-перше, витрати, що збігаються з моментом формування до ходу, для одержання якого вони були здійснені. Це, в основному, збутові витрати, які пов'язані з доведенням виготовленого продукту до споживача. По-друге, витрати, які недоцільно, а іноді, й неможливо порівнювати з доходом унаслідок їх непродуктивного характеру або незначної частки. Ці витрати не потребують розподілу між

звітними періодами. По-третє, витрати, момент здійснення яких не збігається з моментом одержання доходів, *За* для яких були здійснені ці витрати. Вони, у свою чергу, можуть випереджати дохід, а можуть здійснюватися після одержання доходу. У зв'язку з чим для дотримання принципу відповідності під час формування фінансового результату необхідний їх розподіл між звітними періодами.

Для розподілу витрат, які випереджають дохід, доцільно використовувати рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". При чому в момент виникнення ці витрати варто включати до складу відповідних рахунків обліку маркетингово-збутових витрат з одночасним списанням за кредитом цих рахунків у дебет рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Після завершення комплексу робіт, пов'язаних з певною діяльністю, вказані витрати підлягають розподілу та списуються відповідно до методики списання витрат, визначеної обліковою політикою. Так, витрати на розробку та впровадження нової продукції повинні списуватися прямо або опосередковано на виробничу собівартість цієї продукції під час її випуску.

Якщо витрати на розроблення нового продукту не дали результату, то вони як непродуктивні списуються без розподілу на фінансовий результат.

Витрати на маркетингові дослідження можуть списуватися на собівартість реалізованої продукції. Рекламні та представницькі витрати доцільно відображати на рахунку 39 "Витрати



Рис. 3.8. Класифікація маркетингово-збутових витрат з метою розподілу між звітними періодами (за часовим аспектом)

майбутніх періодів" у випадку, коли вони пов'язані з великими рекламними компаніями, від здійснення яких очікується певний результат (збільшення випуску конкретної продукції, завоювання нового ринку).

Витрати на попередню оплату інформаційної продукції та послуг доцільніше обліковувати у складі адміністративних витрат, які відносять до постійних непрямих витрат і повинні під час списання розподілятися відповідно до коефіцієнта використання виробничих потужностей на поглинуті і непоглинуті з відповідним списанням поглинутої частини постійних невиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції, а непоглинутої - на фінансові результати.

Викладена методика розподілу та списання маркетингово-збутових витрат, що опереджають дохід, узагальнена на рис. 3.9.

Іншими витратами, момент здійснення яких не збігається з моментом одержання доходів, є витрати, які здійснюються після одержання доходів (витрати, пов'язані з гарантійним ремонтом, витрати на сервісне та післяпродажне обслуговування); а також витрати, пов'язані з необхідністю зменшення раніше відображених доходів у зв'язку з неможливістю одержання коштів (витрати на погашення сумнівної та безнадійної заборгованості).



Для рівномірного списання цих витрат під час формування фінансового результату доцільно використовувати механізм резервування витрат. Можливість створення резервів передбачена чинним законодавством. Так, П(С)БО 11 "Зобов'язання" передбачає можливість створення забезпечення для майбутніх витрат на виконання гарантійних зобов'язань. При цьому суми створених забезпечень визнаються витратами підприємства.

Вимога П(С)БО 10 "Дебітори" стосовно оцінки дебіторської заборгованості на дату балансу за чистою реалізаційною вартістю передбачає створення резерву сумнівних боргів стосовно поточної дебіторської заборгованості, пов'язаної з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

Розглянемо методику обліку витрат, які здійснюються після одержання доходів, на прикладі витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.



Рис. 3.9. Розподіл та списання витрат, які опережають дохід

Відповідно до діючої методики обліку ці витрати включають до витрат на збут з обов'язковим їх віднесенням на фінансові результати. Такий підхід є спрощеним. Справа в тому, що витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування мають подвійну природу. З одного боку, ці витрати пов'язані з недоліками виробничого процесу, результатом яких є недостатньо висока якість

продукції. На відміну від інших невиробничих витрат (витрати на дослідження та розробки; маркетингові витрати), вони мають тісний зв'язок із виробництвом і достатньо легко ідентифікуються з конкретними видами продукції. З іншого боку, вони є важливою складовою процесу реалізації.

Враховуючи зміни принципів підприємництва, більш доцільно характеризувати витрати на гарантійний ремонт як складову маркетингових витрат, що пов'язані з формуванням попиту та стимулюванням збуту (ФОПСТИЗ).

Національні стандарти, що регламентують ведення обліку сьогодні дають можливість обліковувати витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування зі створенням резервів. Проте вимоги П(С)БО 16 щодо списання вказаних витрат у складі збутових на фінансовий результат є спрощеними. У випадку створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань відповідні витрати повинні включатися до собівартості реалізованої продукції. Якщо такий резерв не створюється, то витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування повинні списуватися на фінансовий результат періоду.

Такий погляд зумовлений тим, що резерв витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування доцільно створювати у випадку високої частки таких витрат, тобто коли діяльність, з якою пов'язані витрати, є регулярною і становить обов'язкову складову господарського процесу підприємства. Такі витрати повинні включатися до складу собівартості реалізованої продукції.

Якщо витрати на гарантійні ремонт і обслуговування є результатом поодиноких разових робіт, то це скоріше свідчить про непродуктивний їх характер. У цьому випадку створення резерву є недоречним, а вказані витрати разом з іншими не-

продуктивними витратами повинні списуватися на фінансовий результат.

Отже, рішення щодо створення резервів майбутніх витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування є важливою складовою облікової політики маркетингово-збутових витрат.

Особливість обліку витрат з використанням резервів полягає в тому, що відображення витрат в обліку передують фактичному витрачання ресурсів. Таким чином, методика обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування повинна передбачати два етапи:

- відображення в обліку витрат майбутніх періодів під час формування резервів;
- відображення в обліку витрат на момент фактичного їх здійснення.

На першому етапі інформація про витрати майбутніх періодів нагромаджується в розмірі створених резервів. З цією метою доцільно використовувати рахунок 931 "Маркетингові витрати". Також відбувається списання цих витрат на відповідні джерела покриття. Витрати, пов'язані з формуванням резервів для забезпечення гарантійних зобов'язань, необхідно списувати на рахунок 90 "Собівартість реалізації". При цьому для формування показника повної собівартості реалізованої продукції має бути передбачена процедура розподілу таких витрат.

Другий етап методики обліку витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування - це відображення витрат у момент фактичного їх здійснення. При цьому витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування списуються в момент їх здійснення за рахунок раніше створеного резерву за дебетом рахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань".

У кінці року сума невикористаного резерву повинна коригуватися сторнувальними записами. Резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань доцільно коригувати лише у частині змінних витрат. Невикористаний резерв у частині постійних витрат слід кваліфікувати як витрати періоду і списувати на фінансовий

результат. Сума невикористаного резерву, яка буде списуватися на фінансовий результат, визначається пропорційно частці умовно-постійних витрат у складі витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

Запропонована методика є універсальною і може бути використана у процесі побудови обліку інших витрат, що потребують розподілу для їх рівномірного відображення під час формування фінансового результату (резервування витрат на маркетингові дослідження, рекламні кампанії тощо).

Таким чином, важливим елементом облікової політики в частині витрат маркетингово-збутової діяльності є методика формування та використання резервів майбутніх витрат.

Методичне забезпечення розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами потребує визначення оптимального розміру резервів та частки постійних витрат.

Донедавна під час створення резерву на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування більшість підприємств керувалися нормою, відповідно до якої до складу інших виробничих витрат включалися витрати на гарантійний ремонт і обслуговування, якщо це передбачено умовами реалізації продукції, але не більше 2 % вартості цієї продукції.

В окремих випадках у процесі створення резерву в розмірах, що перевищував вказані норми, або за відсутності відповідних гарантійних зобов'язань в умовах реалізації, резерв створювався за рахунок прибутку, що залишався в розпорядженні підприємства.

У сучасних умовах, коли більше немає такого джерела покриття витрат, як прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства, а облік витрат будується відповідно до їх економічної сутності, неможливо регламентувати розмір резерву для покриття витрат на гарантійний ремонт на загальнодержавному рівні.

Методика формування резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань та визначення його оптимального розміру є елементом

облікової політики і повинна визначатися виключно на рівні підприємства.

Розмір резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань залежить від цілої низки факторів, а саме: від величини витрат на гарантійний ремонт і обслуговування підприємства в попередніх звітних періодах; розміру витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування підприємств, що випускають аналогічну продукцію; етапів та стадій життєвого циклу впровадження продукції; економічної політики підприємства щодо завоювання ринків збуту, формування та стимулювання попиту на продукцію, що визначається маркетинговими цілями та маркетинговою стратегією; наявності на ринку конкурентів, що випускають аналогічну продукцію; структури витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; організації діяльності, пов'язаної з виконанням гарантійних ремонтів підприємства.

Таким чином, *важливим методичним питанням, яке повинна* передбачати облікова політика підприємства, є порядок визначення оптимального розміру резерву на гарантійний ремонт та частки постійних витрат.

## Рекомендована література

1. *Барановська Т.В.* Актуальність наукових досліджень з питань облікової політики / Т.В. Барановська // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. "Наука і освіта - 2003". - Д. : Наука і освіта, 2003. - Т. 25 : Економіка. - С. 3-5.

2. *Барановська Т.В.* Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю / Т.В. Барановська // Вісн. Технолог, ун-ту Поділля : Економічні науки. - Ч. 2, т. 1. - 2003. - № 5. - С. 89-94.

3. *Барановська Т.В.* Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т.В. Барановська // Вісн. ЖДТУ: Економічні науки. - 2003. - № 3 (26). - С. 18-26.

4. *Басманов И.А.* Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. - М. : Высш. шк., 1973.

- 294 с.

5. *Безруких П.С.* Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. - М. : Финансы, 1974. - 319 с.

6. *Белоусова О.Л.* Процес формування та документальне оформлення облікової політики / О.Л. Белоусова // Вісн. ЖІТІ.

- 2002. - № 20. - С. 39-41.

7. *Белоусова Л.И.* Учетная политика предприятия - основа составления финансовой отчетности / Л.И. Белоусова // Вісн. СХУ ім. В. Даля. - 2003. - № 1 (69). - С. 14-16.

8. *Беляева Л.А.* Облікова політика та її юридична оцінка / Л.А. Беляева // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. "Наука і освіта - 2004". - Д.: Наука і освіта, 2004. - Т. 17 : Бухгалтерський облік і аудит. - С. 5-6.

9. *Вдовенко Н.* Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності рибницьких господарств / Н. Вдовенко // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2003. - № 21(102). - С. 18-21.

10. *Верига Ю.А.* Вибір облікової політики підприємства / Ю.А. Верига, Н.В. Фірсова // 36. матеріалів наук. конф. за результатами досліджень професорсько-викладацького складу, асистентів та студентів ПКУ. - Полтава, 1999. - С. 96-98.

11. *Герасимчук В.Г.* Маркетинг: теорія і практика : навч. посіб. / В.Г. Герасимчук. - К.: Вища шк., 1994. - 327 с.

12. *Головащенко О.М.* Облікова політика підприємства як основа реалізації інструментарію складання фінансової звітності / О.М. Головащенко // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: Міжнар. наук.-практ. конф. - Л. : Компакт-ЛВ. - 2004. - 398 с.

13. *Гончарова ИЛ.* Проблемы становления учетной политики предприятия в условиях реформирования бухгалтерского учета / Н.Н. Гончарова // Регіональні перспективи : наук.-практ. журн. - 2001. - № 2-3 (15-16). - С. 66-68.

14. *Демина ИД.* Учетная и налоговая политика организации: сходство и различия / И.Д. Демина, Т.И. Кришталева // Бух. учет в изд-ве и полиграфии. - 2002. - №5 (41). - С. 2-7.

15. *Ефименко В.И.* Вопросы совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в стекольной промышленности: автореф. дис. канд. экон. наук / В.И. Ефименко. - К., 1973. - 28 с.

16. *Житний П.* Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 3. - С. 19-22.

17. *Житний П.* Принципи формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 9. - С. 26-28.

18. *Зубко А.Б.* Особливості облікової політики акціонерних товариств / А.Б. Зубко // Вісн. Технолог, ун-ту Поділля : Економічні науки. - Ч. 2, т. 1. - 2003. - С. 117-119.

19. *Иванов МЛ*, Аналитическое обеспечение формирования оптимальной учетной политики предприятия: дис. канд. экон. наук. - Саратов, 2000 . - 179 с.

20. *Иванов Ю.* Реформована собівартість (калькулювання в промисловості) / Ю. Иванов, С. Котляров // Бухгалтерія. - 2001. - № 20/1. - С. 45-51.

21. *Ільяш Л.* Облікова політика підприємства: від аналізу до наказу/ Л. Ільяш // Головбух. - 2001. - № 51 (153). - С. 46-50.

22. *Ільяш Л.* Формування облікової політики підприємства / Л. Ільяш // Головбух. - 2001. - № 5 (107). - С. 67-77.

23. *Карпенко ЦІ.* Облікова політика: від стандартів до практики / І.Л. Карпенко // Держава та регіони : наук.-вироби, журн. - 2002. - № 4. - С. 222-227. - (Економіка та підприємництво).

24. *Колос І.* Формування раціональної облікової політики підприємства / І. Колос // Вісн. податкової служби України. - 2002. - № 47. - С. 47-54.

25. *Кондакова Н.М.* Облікова політика в умовах гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку / Н.М. Кондакова // Вісн. ЖДТУ : Економічні науки. - № 3 (26). - 2003. - С. 94-101.

26. *Кононов А.П.* Бухгалтерский учет и отчетность промышленных предприятий : лекции, прочит, в ЗВПШ при ЦК КПСС / А.П. Кононов. - М.: Мысль, 1969. - 72 с.

27. *Коротаев СМ.* Учетная политика в 2004 г. / СЛ. Коро-таев // Бухгалтерский учет и анализ. - 2004. - № 4 (86). - С. 3-12.

28. *Котлер Ф.* Основы маркетинга / Ф. Котлер ; пер. с англ.



- М. : Прогрес, 1990. - 736 с.

29. *Кужельний М.В.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. - К.: Київ. нац. екон. ун-т, 2001. -334 с.,іл.

30. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / А.М. Кузьмінський. - К. : Вища шк., 1993, -223 с.

31. *Кутпер М.И.* Бухгалтерский учет: основы теории и практики: учеб. пособие / М.И. Кутпер. - М. : Экспертное бюро-М, 1997. - 460 с.

32. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета : учебник / М.И. Кутер. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 640 с.

33. *Лебедзевич Я.В.* Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності / Я.В. Лебедзевич // Вісн. ЖІТІ: Економічні науки. - 2001. - № 15. - С. 155-161.

34. *Маргулис А.Ш.* Калькулирование себестоимости в промышленности / А.Ш. Маргулис. - М.: Финансы, 1980. - 287 с.

35. Маркетинг : учебник / А.Н.Романов, Ю.Ю.Корлюев, С.А. Красильников и др. - М. : Банки и бизнес : ЮНИТИ, 1996. - 560 с.

36. *Матвеева Т.И.* Учет незавершенного производства / Т.И. Матвеева. - М. : Финансы и статистика, 1983. - 104 с.

37. Методические вопросы создания норм и нормативов / под ред. В.В. Соколова. - М.: Экономика, 1983. - 192 с.

38. *Метьюс МЛ.* Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Л. Метьюс, М.Х.Б . Перера ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой ; пер. с англ. - М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

39. *Микитенко Т.В.* Облікова податкова політика підприємства, її формування та удосконалення / Т.В. Микитенко // Вісн. ЖДТУ : Економічні науки. - 2003. - № 4. - С. 156- 158.

40. *Мних Є.В.* Економічний аналіз на промисловому підприємстві : навч. посіб. / Є.В. Мних. - К. : Інститут змісту і методів навчання, 1996. - 236 с.

41. *Мякота В.* Облікова політика підприємства / В. Мякота // Податки та бухгалтерський облік. - 2004. - №2 (98). - С. 6-28.

42. *Нестерова ЕА.* Учетная политика - 2003: бухгалтерская и налоговая: организационный, методический и технический аспекты / Е.А. Нестерова, Н.М. Балакирева, И.Э. Гуцина ; под ред. Е.А. Нестеровой. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.

- 232 с.

43. *Нечай Н.М.* Аналіз інформаційного забезпечення управління невиробничими витратами: сучасний стан та напрямки вдосконалення / Н.М. Нечай // Наук, записки: Економіка.- Вип. 12. - Т.: ТДПУ, 2002. - С. 254-260.

44. *Нечай Н.М.* Класифікація витрат на базі характеристики видів діяльності / Н.М. Нечай // Економіка: проблеми теорії та практики. - Вип. 146. - Д. : ДНУ, 2002. - С. 200- 206.

45. *Новиченко П.П.* Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности : учебник / П.П. Новиченко, И.М. Рендуков. - М. : Финансы и статистика, 1992.

- 224 с.

46. Облікова політика підприємства : наук.-метод, посіб. / автори розробки: М.Г. Михайлов, М.Л. Гордієнко, В.М. Жук.

- Суми : СОД : Козацький вал, 2002. - 50 с.

47. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / за ред. В.М. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова. - К.: Юр. Агро-Веста, 2007. - 826 с.

48. Организация, планирование и управление деятельностью промышленного предприятия / А.В. Антонец, Н.А. Белов, СМ.

Бухало и др.; под ред. СМ. Бухало. - 2-е изд., перераб. и доп. - К.: Высш. шк., 1989. - 472 с.

49. *Палий В.Ф.* Современный бухгалтерский учет / В.Ф. Палий. - М.: Бухгалтерский учет, 2003. - 792 с.

50. *Палий В.Ф.* Основы калькулирования / В.Ф. Палий. - М. : Финансы и статистика, 1987. - 288 с.

51. *Пальчук О.В.* Методичне забезпечення формування облікової політики підприємства / О.В. Пальчук // Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 5, ч. 2. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2004. - С 369-378.

52. *Пальчук О.В.* Облік як інформаційна база управління витратами в умовах маркетингової орієнтації діяльності підприємств / О.В. Пальчук // Вісн. Львів, комерц. акад. - Вип. 16. - Л. : ЛКА. 2004. - С. 367-373. - Серія економічна.

53. *Пальчук О.В.* Облікова політика як інструмент управління обліком / О.В. Пальчук // Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 7, ч. 1. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2005. - С . 213-221.

54. *Пальчук О.В.* Облік маркетингових та збутових витрат / О.В. Пальчук, Н.М. Нечай // Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 5, ч. 2. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2004. - С . 378-387.

55. *Пантелейчук ЛЗ.* Облікова політика підприємства / Л.Б. Пантелейчук. - К. : Компас, 2004. - 36 с.

56. *Пантелейчук Л.* Формування облікової політики - важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелейчук // Бухгалтерський облік і аудит. - 2002. - № 9. - С. 3-11.

57. *Пантелейчук Л.* Облікова політика підприємства / Л.Б. Пантелейчук // Праця і зарплата. - 2002. - № 3 (395). - С. 20-23.

58. *Пилипів НЛ.* Облікова політика як вирішальний фактор одержання достовірної звітної інформації // Матеріали VII Міжнар. наук.-практ, конф. "Наука і освіта - 2004". -Д.: Наука і освіта, 2004. - Т. 17 : Бухгалтерський облік і аудит. - С. 60-61.

59. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. - Т. : Екон. думка. 1999. - 422 с.

60. *Пушкар М.С.* Управлінський облік / М.С. Пушкар. - Т. : Поліграфіст ЛТД, 1995. - 218 с.

61. *Пушкар М.С.* Філософія обліку / І.В. Пушкар. - Т. : Карт-бланш, 2002. -157 с.

62. *Радостовец В.К.* Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства: учебник / В.К. Радостовец, Я .Г. Продан. - 3-е изд., дорераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 1989. - 428 с.

63. *Райзберг БЛ.* Курс управления экономикой / Б.А. Райз-берг. - СПб.; Питер, 2003. - 528 с.

64. *Рузмайкіна ІЗ.* Визнання основних засобів: бухгалтерський та податковий аспект /І.В. Рузмайкіна // Наук, праці Кіровоград, держ. тех. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 4, ч. 1. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2003. - С . 389-394.

65. *Рузмайкіна ІС.* Галузевий аспект формування облікової політики / І.В. Рузмайкіна // Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 5, ч. 2. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2004. - С . 414-421.

66. *Рузмайкіна ЛВ.* Класифікація господарських процесів як передумова ефективної облікової політики підприємства / І.В. Рузмайкіна // Наук, праці Кіровоград, нац. техн. ун-ту : Економічні науки. - Кіровоград : КНТУ, 2005. - Вип. 7, ч. 1.

- С. 422-427.

67. *Рузмайкіна ІЗ.* Облікова політика підприємства - дискусійні положення і невирішені проблеми / І.В. Рузмайкіна // Економіка: проблеми теорії та практики. - Д.: ДНУ, 2005. - Вип. 205. - Том II. - С. 402-413.

68. *Рузмайкіна ІЗ.* Облікова політика підприємства - системний підхід до вироблення / І.В. Рузмайкіна // Вісн. соц.-екон. дослідж. - О.: ОДЕУ. - 2005. - Вип. 19. - С. 261- 267.

69. *Рузмайкіна ІЗ.* Облікова політика промислового підприємства - управлінська спрямованість підходу / І.В. Рузмайкіна // Тезиси и тексты выступлений на IV Междунар. науч. конф. "Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции". - Житомир ; Краматорск : Рута, 2005. - С. 30-38.

70. *Рузмайкіна ІЗ.* Основні засоби: оптимізація облікової політики / І.В. Рузмайкіна // Вісн. Нац. техн. ун-ту "Харківський політехнічний інститут": зб. наук, праць : Технічний прогрес і ефективність виробництва. - Х. : НТУ "ХШ", 2003. - Кв 23. - Т. 3. - С. 157-159.

71. *Рузмайкіна І.В.* Проблеми посилення управлінської орієнтації питань облікової політики / І.В. Рузмайкіна // Вісн. нац. ун-ту водного господарства та природокористування : зб. наук, праць : Економіка. - Ч. 3. - Рівне : РВЦ НУВГП, 2006.

- Вип. 4 (36). - С. 52-62.

72. *Рузмайкіна І.В.* Управлінська стратегія облікової політики: проблема формування, можливість розв'язання / І.В. Рузмайкіна // Торгівля і ринок України : зб. наук, праць. - Донецьк : ДУЕТ, 2005. - Вип. 20. - С. 376-386.

73. *Рузмайкіна І.В.* Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів / І.В. Рузмайкіна // Формування ринкових відносин в Україні. - К. : НДЕІ Мін. економіки України, 2005. - Вип. 7(50). - С. 32-38.

74. *Савченко ВМ.* Бухгалтерський облік як функція управління в аграрному виробництві / В.М. Савченко // Зб. наук, праць Міжнар.

наук.-практ. конф. "Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності" (19-20 травня 2004 р.). - К. : Київ. нац. екон. ун-т, 2004. - С. 595-597.

75. *Савченко ВМ.* Проблеми формування облікової політики / В.М. Савченко // *Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту: Економічні науки.* - Вип. 4. - Кіровоград: Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2003. - С. 395-398.

76. *Савченко ВМ.* Проблемні питання формування собівартості незавершеного виробництва в сучасних умовах / В.М. Савченко, І.В. Смірнова// *Технологии XXI века : сб. науч. статей : в 3 т. / под ред. д-ра техн. наук, проф. Н.В. Захарова.* - Т. 1. - Сумы : СНАУ, 2003. - С. 123-126.

77. *Саловська Л.В.* Інформаційні потоки та формування облікової політики / Л.В. Саловська // *Тези доп. Всеукр. наук, конф. "Становлення облікової політики в Україні" (18- 19 травня 2007 р.).* - Т. : Екон. думка, 2007. - С. 189-190.

78. *Саловська Л.В.* Тенденції розвитку форм бухгалтерського обліку / Л.В. Саловська // *Наук, праці Кіровоград, нац. техн. ун-ту : Економічні науки.* - Вип. 8. - Кіровоград : Кіровоград, нац. техн. ун-т, 2005. - С. 202-206.

79. *Сімова Л.О.* Особливості діяльності корпоративних підприємств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку / Л.О. Сімова // *Наук, праці Кіровоград, нац. техн. ун-ту : Економічні науки.* - Вип. 7, ч. 1. - Кіровоград : Кіровоград, нац. техн. ун-т, 2005. - 512 с.

80. *Смірнова І.В.* Облікова політика підприємства, як елемент системи обліку / І.В. Смірнова // *Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту: Економічні науки.* - Вип. 12. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2007. - С. 314-318.

81. *Смірнова І.В.* Особливості формування залишків незавершеного виробництва / І.В. Смірнова // *Економіка: проблеми*

теорії та практики : зб. наук, праць :4т.- Вип. 188, т. 1. - Д. : ДНУ, 2004. - С. 136-143.

82. *Смірнова І.В.* Проблеми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва / І.В. Смірнова // Наук, праці Кіровоград, держ. тех. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 5. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2004. - С . 469-479.

83. *Смірнова І.В.* Форма бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва / І.В. Смірнова // Матер. Міжнар. наук.-практ. конф. "Сучасний стан та проблеми розвитку підприємництва в регіоні". - Т. 4. - Д. : Наука і освіта, 2005. - С. 36-37.

84. *Смірнова Н З.* Варіантний підхід побудови методології обліку на підприємствах ресторанного господарства / Н.В. Смірнова // Зб. матеріалів міжнар. міжвуз. наук.-практ. конф. "Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства". - Тернопіль - Мукачеве, 2004. - С. 333-334.

85. *Смірнова НІВ.* Варіантний підхід побудови методології обліку на підприємствах ресторанного господарства / Н.В. Смірнова // Наук, праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту : Економічні науки. - Вип. 4, ч. 1. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2003. - С 165-169.

86. *Смірнова Н.В.* Облікові моделі в ресторанному бізнесі / Н.В. Смірнова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук, праць : ХДУХТТ. - Х., 2006. - Вип. 1 (3): Особливості обліку в ЗГХ обслуговуючого характеру. - С. 80-91.

87. *Смірнова Н.В.* Удосконалення методики обліку в закладах громадського харчування малого бізнесу / Н.В. Смірнова // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук, праць. - Вип. 7 (62). - К., 2006. - С. 105-109.

88. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

89. **Соколов Я.В.** Регламентация бухгалтерского учёта: прошлое и будущее / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 1991. - № 3. - С. 61-65.

90. **Соколов Я.В.** Учетная политика - новое слово в хозяйственной жизни нашей страны / Я.В. Соколов // Торговля. - №3. - С. 4-7.

91. **Соколов Я.В.** Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 397 с.

92. **Сопко В.В.** Бухгалтерський облік : навч. посіб. /В.В. Сопко. - К.: КНЕУ, 2000. - 578 с.

93. **Сорина ЛЗ.** Бухгалтерский учет в текстильной и легкой промышленности : учебник / Л.З. Сорина. - М.: Легпром-бытиздат, 1991. - 336 с.

94. **Третьяк ОА.** Маркетинг: взаимосвязи производства, торговли и потребления / О.А. Третьяк. - СПб.: Изд-во С.-Пе-терб. ун-та, 1992. - 161 с.

95. Учетная политика 2004 года для целей бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в торговле. - 2004. - № 1. - С. 90-132.

96. Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет / под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. - 3-е изд., перерасмотр. и расшир. - М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 248 с.

97. **Хамидуллина Г.Р.** Анализ построения учетной политики организации / Г.Р. Хамидуллина // Все для бухгалтера. -

2002. - № 22 (94). - С. 2-8.

98 **Хендриксен Э.С.** Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова ; пер. с англ. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 676 с.

99. **Чумаченко МГ.** Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. -

2003. - № 5. - С. 3-7.



100. *Чумаченко ИТ.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. - М.: Финансы, 1965. - 124 с.

101. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб.

- К. : Знання-Прес, 2003. - 444 с.

102. *Шейко С.С.* Учет и калькулирование себестоимости продукции швейной фабрики / С.С. Шейко, М.Н. Янкелевич.

- М.: Госместпромиздат, 1962. - 196 с.

103. *Щенков СА.* Бухгалтерский учет в промышленности : учебник / СА. Щенков. - 3-е изд. - М. : Финансы, 1969. - 423 с.

104. *Эванс Дж.* Маркетинг / Дж. Эванс, В. Берман ; сокр. пер. с англ. - М.: Экономика, 1990. - 350 с.