

УДК 657.47

DOI: <https://doi.org/10.18664/btie.88.324955>

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

**Кірдіна О.Г., д.е.н., професор
Кириченко Д.С., студентка (УкрДУЗТ)**



У статті досліджена роль облікової політики в процесі управління витратами. Визначено, що, правильно сформована облікова політика, з урахуванням спеціалізації діяльності підприємства, гарантує ефективність облікового процесу та мінімізацію витрат. Відповідно до НП(С)БО, підприємство має право самостійно обирати методи обліку елементів облікової політики, із низки запропонованих законодавством, та розподіляти загальновиробничі витрати на постійні та змінні з точки зору економічної доцільності. Для розподілу загальновиробничих витрат суб'єкт господарювання має визначити в розпорядчому документі про облікову політику базу розподілу загальновиробничих витрат, величину нормальної потужності підприємства та визначити планову суму змінних та постійних загальновиробничих витрат. Таким чином підприємство буде забезпечене достовірними даними про кількість виготовленої продукції, її собівартість, розмір витрат на збут та іншою необхідною інформацією, яка впливає на прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ключові слова: облікова політика, витрати, амортизація, вибуття, методи, управління.

ACCOUNTING POLICY AS A COST MANAGEMENT TOOL

**Kirdina O.G., Doct. of Economic Sciences, Professor
Kyrychenko D.S., student (UkrDUZT)**

The organization of accounting is an integral part of a business entity's activities, which affects all aspects of the accounting process - from the choice of accounting methods to the formation of financial results. The article discusses the role of accounting policy in the process of cost management. Accounting policy is a set of methods, techniques and procedures for accounting approved by the National Accounting Standards. Accounting policy, as a component of financial statements, is developed by each enterprise independently in accordance with the requirements of the current legislation. It is determined that a properly formed accounting policy, which takes into account the specialization of the enterprise's activities, guarantees the efficiency of the accounting process, contributes to the improvement of economic activity and increases the chances of a reasonable allocation of resources and funds. The accounting policy is formalized in the form of an Accounting Policy Order and supplemented by additional documentation, such as instructions, internal regulations, rules, etc. In accordance with the current legislation, an enterprise has the right to independently choose the methods of accounting for accounting policy elements, including expenses, as well as to distribute general production costs into fixed and variable ones in terms of economic feasibility. The article deals with depreciation of fixed assets, disposal of inventories and general production expenses. In order to allocate general production expenses, the company must determine the basis for allocating general production expenses, the amount of the company's normal capacity, as well as the planned amount of variable and

fixed general production expenses in the accounting policy document. Thus, the company will be provided with reliable data on the number of manufactured products, their cost, the amount of sales expenses and other necessary information that affects strategic management decisions. Thus, the main purpose of proper cost accounting is to increase the economic benefits of the enterprise through the rational use of funds and resources, the accounting, calculation and control of which play a crucial role.

Keywords: *accounting policy, expenses, depreciation, disposal, methods, management.*

Постановка проблеми. Організація бухгалтерського обліку є важливою складовою діяльності суб'єкта господарювання. Вона впливає на процес і результати обліку на різних рівнях – від вибору методу його реалізації до формування фінансового результату. Варто зазначити, що при розробці облікової політики важливо враховувати специфіку діяльності підприємства задля уникнення формального підходу до її формування та належного документального оформлення. Це включає в себе вибір сукупності методологічних процедур, стратегій і методів організації та ведення бухгалтерського обліку у відповідності до НП(С)БО та врахування впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, що стосуються побудови та реалізації облікової політики підприємства, досліджували такі вчені, як Пушкар М.С., Щирба М. Т. [1], Житний П. Є. [2], Пальчук О.В. [3], Кулик В. А. [4] та ін. У своїх дослідженнях науковці приділили увагу розкриттю сутності принципів бухгалтерського обліку, методичних аспектів її формування за окремими об'єктами обліку та її реалізації в практичній діяльності підприємства.

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Незважаючи на вагомість результатів досліджень науковців, проблема формування облікової політики щодо витрат підприємства досліджена не повністю.

Метою даної статті є дослідження ролі облікової політики в системі управління витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елементу регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства [3].

Облікова політика є складовою частиною фінансової звітності і повинна розроблятися самостійно кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому чинним законодавством порядку. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5]. Від правильно сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та рівень прогнозування (планування) його діяльності на майбутнє [1].

Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних рішень [4]. З точки зору фінансового обліку основною метою є дотримання всіх вимог при складанні фінансової звітності та надання зовнішнім користувачам повного розуміння змісту облікової політики. Якщо розглядати облікову політику з точки зору управлінського обліку, то мета полягає у формуванні доцільної системи

забезпечення інформацією для прийняття управлінських рішень.

При формуванні облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними принципами бухгалтерського обліку, але й загальними організаційними та управлінськими принципами, які впливають на вибір важливих факторів і характеризують зв'язок внутрішніх господарських процесів із зовнішнім середовищем. [2].

Процес формування облікової політики передбачає вибір конкретного методу обліку з декількох методів обліку, визнаних у загальноприйнятих стандартах. Якщо в стандартах не зазначені методи обліку окремих об'єктів, формування облікової політики полягає в розробці організацією індивідуальних методів на основі загальних вимог законодавства. Облікова політика, що являє собою реалізацію одного й того самого методу обліку, на різних підприємствах може відрізнятися.

Можливість вибору того чи іншого методу оцінки, обліку витрат, порядку складання та ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку і т.д. визначають ступінь свободи, якою володіє підприємство при формуванні своєї облікової політики. Зазначимо, що документальне оформлення облікової

політики підприємств реалізується у форматі Наказу про облікову політику. Однак цей документ має бути не єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві. Наказ має бути доповнений внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, статутами, рішеннями власників тощо [6].

Сьогодні важко переоцінити важливість забезпечення достовірного відображення даних про витрати на підприємстві та їх розуміння зацікавленими сторонами. Той факт, що витрати є нерівномірними, створює проблеми для ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [7]. Однією зі складових витрат підприємства є амортизація основних засобів. Суб'єкт господарювання має право самостійно обирати методи нарахування амортизації основних засобів, із низки запропонованих НП(С)БО №7 «Основні засоби». Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [8]. Відповідно до норм чинного законодавства, існують наступні методи амортизації (табл.1).

Таблиця 1

Методи амортизації основних засобів, згідно НП(С)БО №7 «Основні засоби»

Метод	Сутність
1	2
Прямолінійний метод	Дає рівномірний розподіл витрат на амортизацію протягом усього строку корисного використання об'єкта основних засобів
Метод зменшення залишкової вартості	В перші роки сума амортизації найбільша і поступово зменшується. Використання методу можливе лише за умови визначення ліквідаційної вартості
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Цей метод дає можливість протягом першої половини строку корисного використання основних засобів відшкодувати більшу частину вартості цих засобів
Кумулятивний метод	Найбільша сума амортизації буде у перший рік використання об'єкта, а далі поступово буде знижуватись
Виробничий метод	Прямо пропорційно залежить від обсягів виробництва

Суб'єкту господарювання також надано право вибору методу вибуття запасів. Для обліку запасів передбачений НП(С)БО №9 «Запаси» [9]. Запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого

продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [9].

Відповідно до НП(С)БО №9 «Запаси» [9] передбачено п'ять методів вибуття запасів (табл. 2).

Таблиця 2

Методи вибуття запасів, згідно НП(С)БО №9 «Запаси»

Метод	Сутність
1	2
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Оцінюються запаси, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не можуть замінити один одного.
Середньозваженої собівартості	Проводиться щодо кожної одиниці запасів шляхом ділення загальної вартості запасів (залишку на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів) на загальну кількість цих запасів (залишку на початок звітного місяця та отриманих у звітному місяці)
Собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO)	Передбачає списання запасів в тій послідовності, в якій вони були отримані на підприємство. Іншими словами, запаси, які надійшли раніше, будуть раніше списані.
Нормативних затрат	Полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і цін, що діють.
Ціни продажу	Засновано на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між роздрібною вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на них

Організація і ведення бухгалтерського обліку витрат регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [10] та іншими нормативними документами. Відповідно до НП(С)БО №16 «Витрати» [10] витратами звітного періоду визнаються або як зменшення активів, або як збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу

підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

У фінансовому обліку витрати включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі трудові витрати;
- інші прямі та загальновиробничі витрати.

Витрати підприємства як об'єкт облікової політики технічно реалізуються в системі внутрішньої ділової документації шляхом складання вищезгаданого Наказу про облікову політику. Слід також зазначити, що, оскільки облікова політика формується на основі сукупності принципів і правил, при її формуванні необхідно дотримуватися таких критеріїв:

1) збалансувати цілі податкового та управлінського планування в рамках єдиної системи обліку;

2) витрати на її впровадження відповідають необхідним інформаційним вимогам для управлінської діяльності підприємства. Іншими словами, зайва деталізація бухгалтерського обліку може бути невиправданою, якщо вона не потребує прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

За НП(С)БО №16 «Витрати» [10] об'єктом витрат є вид продукції, робіт, послуг чи діяльності підприємства, для якого необхідно визначити витрати, пов'язані з її виробництвом або виконанням. Це стосується і невиробничої частини господарювання. При цьому для забезпечення обліку витрат кожного центру відповідальності необхідно визначити план облікової роботи з накопичення витрат відповідних підрозділів.

Відповідно до вимог НП(С)БО №16 «Витрати» [10], загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні загальновиробничі витрати. Підприємство самостійно визначає, які саме витрати відносити до змінних чи постійних загальновиробничих витрат враховуючи економічну доцільність. Для розподілу загальновиробничих витрат підприємство має визначити в розпорядчому документі про облікову політику базу розподілу загальновиробничих витрат, величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках, а також визначити планову суму змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

За базу розподілу загальновиробничих витрат можна прийняти:

- обсяг діяльності;
- години роботи;
- основну заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції;
- прямі витрати тощо.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [9].

Фактична потужність за звітний період може відрізнятися від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення. Для визначення суми постійних загальновиробничих витрат, що підлягають включенню до собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний період, необхідно знати норматив (коефіцієнт) таких витрат на одиницю бази розподілу. Цей показник є співвідношенням постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до бази розподілу зазначених витрат, що відповідає нормальній потужності підприємства. Підприємству дається право вибору нормальної потужності.

Облікова політика визначає наступні категорії обліку витрат:

-методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Слід вказати, який метод використовує підприємство для калькулювання виробничої собівартості.

-перелік та структура статей калькулювання виробничої собівартості. Необхідно зазначити, з яких статей

складаються виробничі витрати підприємства.

-перелік та структура змінних та постійних загальновиробничих витрат. Перелік таких витрат повинен бути наданий для визначення складу загальновиробничих витрат та їх розподілу на змінні та постійні витрати;

-база розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні;

-особливості відображення в обліку фінансових витрат, які включені до складу кваліфікаційних витрат [11].

Дослідження організаційної структури підприємства дозволяє визначити необхідні структурні процеси для управління витратами та їх направленість, особливості калькуляції витрат, структуру та динаміку витрат діяльності.

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції, незалежно від використовуваного методу, повинні забезпечувати достовірне вимірювання обсягу виготовленої продукції, суми витрат на виробництво і реалізацію, розміру готової продукції та її собівартості, суми витрат на брак продукції та ін. інформації. Єдиний обліковий процес складається з двох взаємопов'язаних етапів. З одного боку, виходячи з певного набору носіїв витрат визначають собівартість продукції, а з іншого боку, розраховують собівартість.

На практиці калькулювання собівартості продукції — це науково обґрунтована система калькулювання, за допомогою якої визначається собівартість одиниці відповідного виду продукції. У результаті за її допомогою визначається ефективність того чи іншого технологічного процесу, оцінюється виконання планових завдань у вартісному виразі як у цілому по підприємству, так і по окремих виробничих підрозділах, забезпечується управління виробництвом, проводяться розрахунки економічної вигоди від проведення певних заходів. Мета калькуляції — це отримати

достовірну оцінку собівартості одиниці продукції, а також обґрунтований висновок про собівартість продукції. Вона досягається в першу чергу шляхом точного складання нормативної калькуляції собівартості, яка є основним калькуляційним засобом для обчислення фактичної собівартості виробу, а також для виявлення відхилень [12].

Отже, можна стверджувати, що ефективність управління витратами забезпечується завдяки комплексному підходу, що передбачає управління на двох рівнях:

1) На рівні виробництва — управління ресурсами, запасами та технологіями

2) На рівні взаємовідносин із контрагентами — постачальниками, споживачами, партнерами.

Висновки. Отже, вивчивши особливості формування облікової політики підприємства щодо витрат, можна зазначити, що облікова політика виступає основою, на якій ґрунтується весь бухгалтерський облік. Формування облікової політики з врахуванням специфіки діяльності підприємства та відповідальний підхід до формування Наказу про облікову політику сприятиме отриманню достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. Правильно сформульована облікова політика істотно впливає на величину витрат. Ознайомлення з нею дозволяє здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди та вживати необхідних заходів для підвищення результативності виробництва.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пушкар М. С., Щирба Т. М. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: «Карт-бланш», 2010. 260 с.
2. Житний П. Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики

фінансово-промислових систем: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. ДНБЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2009. 508 с.

3. Пальчук О. В. Проблеми формування облікової політики підприємства. *Становлення облікової політики в Україні*. 2007. С.164-165.

4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: «РВВ ПУЕТ», 2014. 373 с.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: *Закон України* від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Законодавство України: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 1.11.2024).

6. Олійник О. В., Барановська Т. В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. №1. С. 469-479.

7. Жаган І. С. Особливості облікового відображення витрат виробництва на підприємстві: кваліфікаційна робота. 2022. 85 с.

8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: *Наказ Міністерства фінансів України* від 27.04.2000 р. № 92. Законодавство України: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 3.11.2024).

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: *Наказ Міністерства фінансів України* від 20.10.1999 р. № 246. Законодавство України: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 3.11.2024).

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: *Наказ Міністерства фінансів України* від

31.12.1999 р. № 318. Законодавство України: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 3.11.2024).

11. Тесак О. В. Формування облікової політики щодо витрат підприємства. *Приазовський економічний вісник*. 2021. №4(27). С. 94-97.

12. Топоркова О. А. Облікова політика як складова системи управління витратами. *Економічний вісник*. 2013. №3. С. 93-100.

REFERENCES

1. Pushkar M. S. (2010) *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation]. Ternopil: Kart-blansh. (in Ukrainian)

2. Zhytnyi P. Ye. (2009) *Orhanizatsiino-metodolohichni aspekty oblikovoi polityky finansovo-promyslovykh system* [Organisational and Methodological Aspects of Accounting Policy of Financial and Industrial Systems] (PhD Thesis), Kyiv: Kyiv National Economic University of Vadym Hetman.

3. Palchuk, O. V. (2007) *Problemy formuvannia oblikovoi polityky pidpriemstva* [Problems of forming the accounting policy of the enterprise]. *Stanovlennia oblikovoi polityky v Ukraini* [Establishment of Accounting Policy in Ukraine]. Ternopil: Naukova dumka, pp. 164-165.

4. Kulyk V.A. (2014) *Oblikova polityka pidpriemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku* [Accounting policy of the enterprise: experience gained and prospects for development]. Poltava: RVV PUET. (in Ukrainian)

5. *Pro bukhghalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]: *Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. Zakonodavstvo Ukrayiny* : veb-sayt. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. (in Ukrainian)

6. Oliinyk O. V. Baranovska T. V. (2015) Vytraty pidpriemstv yak ob'iekt oblikovoi polityky: orhanizatsiino-metodychni polozhennia [Expenses of enterprises as an object of accounting policy: organisational and methodological provisions]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1(36) pp. 469-479.
7. Zhahan I. S. (2022) Osoblyvosti oblikovoho vidobrazhennia vytrat vyrobnytstva na pidpriemstvi [Features of accounting reflection of production costs at the enterprise].
8. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 7 "Osnovni zasoby" [On approval of the National Accounting Regulation (Standard) 7 «Fixed Assets»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 r. № 246. Zakonodavstvo Ukrainy: veb-sayt. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>. (in Ukrainian)
9. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy» [On approval of National Accounting Regulation (Standard) 9 «Inventories»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 r. № 246. Zakonodavstvo Ukrainy: veb-sayt. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>. (in Ukrainian)
10. Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [On Approval of National Accounting Regulation (Standard) 16 «Expenses»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. № 318. Zakonodavstvo Ukrainy: veb-sayt. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>. (in Ukrainian)
11. Tesak O.V. (2021) Formuvannia oblikovoi polityky shchodo vytrat pidpriemstva [Formation of accounting policy on the costs of the enterprise]. *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*. [Priazovsky Economic Bulletin] (electronic journal), vol 4(27). pp. 94–97. Available at: <http://pev.kpu.zp.ua/vypusk-27> (accessed 4 November 2024).
12. Toporkova O. A. (2013) Oblikova polityka yak skladova systemy upravlinnia vytratamy [Accounting policy as a component of the cost management system]. *Ekonomichnyi visnyk*, vol. 3, pp. 93–100.