

УДК 657.44

Чижишин О.І., к.е.н.

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ

ФАКТОРНИЙ ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ВИБІР АЛЬТЕРНАТИВНОГО ВАРІАНТУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

На перший погляд бухгалтерський облік не може активно впливати на економічні процеси, які відбуваються на підприємстві, через те, що він проводить лише реєстрацію вже здійснених господарських операцій. Проте з розвитком суспільства і господарської практики система бухгалтерського обліку, його технічна і технологічна сторони все ж зазнають змін. Внаслідок таких змін з'являються нові методики (способи) оцінки незавершеного виробництва, виробничих запасів, нарахування амортизації, регулювання граничної вартості майна тощо. Сьогодні налічується чималий перелік варіацій у підходах до обліку цих об'єктів. Обираючи і комбінуючи їх між собою можна отримувати абсолютно різні дані про розміри фінансових результатів та інших показників діяльності, які знаходять своє відображення у фінансовій звітності підприємства.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, аналіз, звітність, підприємство.

Чижишин О.І.

ФАКТОРНОЕ ВЛИЯНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ВЫБОР АЛЬТЕРНАТИВНОГО ВАРИАНТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

На первый взгляд бухгалтерский учет не может активно влиять на экономические процессы, происходящие на предприятии, из-за того, что он проводит только регистрацию уже осуществленных хозяйственных операций. Однако с развитием общества и хозяйственной практики система бухгалтерского учета, его техническая и технологическая стороны все же испытывают изменения. В результате таких изменений появляются новые методики (способы) оценки незавершенного производства, производственных запасов, начисления амортизации, регуляции предельной стоимости имущества и тому подобное. Сегодня насчитывается немалый перечень вариаций в подходах к учету этих объектов. Избирая и комбинируя их между собой можно получать абсолютно разные данные о размерах финансовых результатов и других показателей деятельности, которые находят свое отображение в финансовой отчетности предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, бухгалтерский учет, анализ, отчетность, предприятие.

Chigishin O.I.

FACTOR INFLUENCE OF REGISTRATION POLICY ON THE CHOICE OF ALTERNATIVNOGO VARIANT OF ACCOUNT OF CHARGES OF ENTERPRISE

On the face of it a **record-keeping** can not actively affect **economic** processes **which** take place on an enterprise, because he conducts registration already of realizable economic operations only. However with development of society and economic practice system of **record-keeping**, **his** technical and technological sides however **test** the changes. New methods (methods) of **estimation** of the uncompleted production, production supplies, charging amortization, **adjusting** of marginal cost of property and others like that appear **as a result of** such changes. The considerable **list** of variations in approaches **to** the account of these objects is today counted. **Electing** and combining them between itself it is possible to **get absolutely different data about** the **sizes** of financial results and other performance indicators **which** find the reflection in the financial reporting of enterprise.

Keywords: registration **policy**, **record-keeping**, analysis, accounting, enterprise.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими та практичними завданнями. У процесі розвитку ринкових відносин підприємства зіпнулися з постійним тиском умов і вимог ринку, які швидко змінюються, зростанням конкуренції. Це змушує їх по-новому підійти до питань формування, обліку та аналізу підприємницької діяльності, оскільки в сучасних умовах ці системи мають для

підприємств не менше значення, ніж їх виробничий потенціал. Вказані обставини обумовили необхідність додаткового вивчення проблем формування і впровадження основних аспектів облікової політики, що впливають на ведення обліку та аналізу і сприяють покращенню фінансових результатів

Важливим є чітке визначення меж облікової політики, в підприємства мають право вибору альтернативного варіанту обліку. Тобто “...це самостійний вибір самим підприємством конкретних методик, форми і техніки організації та ведення бухгалтерського обліку, виходячи із діючих правил господарювання і особливостей діяльності господарства, закріплений відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін” [1, с. 27], які встановлені “... для усіх структурних підрозділів незалежно від того виділені вони на окремий баланс чи ні” [2, с.14].

Отже, створення цілісної та ефективної системи обліку витрат неможливе без застосування такого специфічного елементу, як облікова політика підприємства. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” під обліковою політикою слід розуміти “...сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і надання фінансової звітності”.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Слід відмітити, що не зважаючи на використання облікової політики у теорії та обліковій практиці багатьох держав світу, однозначних міркувань щодо визначення сутності цього терміну немає. З метою більш глибокого розуміння місця та ролі облікової політики в системі управління і бухгалтерського обліку підприємства розглянемо її тлумачення вченими-економістами, а саме: Бузак Н. вважає: “Облікова політика – це стратегічне рішення підприємства” [3, с. 49], а Шигун М.М. трактує : “Облікова політика підприємства оформляється системою внутрішньої документації на різних ділянках облікової роботи...” [4, с. 216]. Ці твердження ми вважаємо занадто вузькими у розумінні сутності і ролі облікової політики для підприємства

Більш повними і завершеними у розумінні ролі облікової політики, її складових є твердження вчених Пушкар М., який вважає, що “Облікова політика ... упорядковує всі види робіт і служить основним організаційним методологічним документом, який регламентує обліковий процес...” [5, с. 6] та комплексний підхід демонструє у своїх висловлюваннях науковець Клевець В.Б.: “Облікова політика – це система концептуальних облікових принципів, практичних методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, використання якого дозволяє забезпечувати інформаційні потреби управління і складати фінансову звітність” [6, с. 96].

На основі розглянутих підходів вчених, а також враховуючи результати практичних досліджень встановлено, що в сучасних умовах провідне місце в обліковій політиці відводиться саме питанням формування ефективної системи обліку на підприємстві з метою отримання кращих фінансових показників. Ми схилиємося до думки П.Я.Хомина, що “... бухгалтер повинен знати різні методи формування витрат, вміти обирати і пропонувати керівництву той варіант облікової політики, який забезпечив би реалізацію прийнятої на підприємстві фінансової стратегії” [7, с. 23].

Рівень свободи підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, представленою переліком методик і облікових процедур. При цьому доцільні два визначення:

Національна (державна) облікова політика – це визначення основних принципів і критеріїв, що використовуються при веденні обліку і складанні звітності.

Внутрішньофірмова облікова політика – обрана підприємством система облікових заходів, направлених на досягнення його цілей і завдань.

Вибір облікової політики підприємством залежить від впливу факторів, які можна класифікувати за такими напрямками:

- за місцем виникнення (зовнішні і внутрішні стосовно підприємства);
- за часом дій (поточні, перспективні);
- за змістом (виробничо-організаційні, фінансово-економічні).

Найбільш складним процесом вибору характеризуються елементи облікової політики як варіанти оцінки вибуття запасів, обчислення амортизації основних засобів, методи оцінки незавершеного виробництва, варіант формування резервів на забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Практика свідчить, що в умовах ринкової економіки успішне функціонування та розвиток підприємств в значній мірі залежить від оптимізації виробничих запасів і як наслідок витрат виробництва. Така ситуація, зумовила в економічній літературі активну дискусію про оптимальність вибору і порядок застосування різних методів оцінок вибуття виробничих запасів у бухгалтерському обліку та визначення їх впливу на фінансові результати діяльності. Оскільки помилка в оцінці матеріальних запасів може негативно впливати на величину прибутку, як у звітному так і наступному періодах, підприємства регулюють застосування різних методів оцінки та відображають їх у наказі про облікову політику.

Обираючи метод оцінки запасів, необхідно врахувати всю важливість цієї ситуації, оскільки облікова політика змінюється лише у випадках: зміни статутних вимог органу, що затверджує П(С)БО; якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Неправильний вибір методу може призвести до фінансового краху господарства за рахунок “вкладання” оборотних активів у податки і банкрутства, внаслідок постійного придбання за ціною, яка перевищує вартість готової продукції.

Для порівняння зазначимо, що особливістю зарубіжного обліку у великих компаніях є складання двох варіантів облікової політики. “Перший, який складається на початку року, є начебто формальним, оскільки служить позначкою діючих національних облікових принципів, відпрацьованих в даній компанії в минулому році, з передбачуваними змінами і уточненнями в наступному році. Другий складається в кінці звітного року перед складанням звітності”.

Відмітимо, що у практиці економічно розвинених країн існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів і, відповідно, величини, яка списується на собівартість реалізованої продукції. В окремих національних системах обліку (Австралія, Бельгія, Канада, Франція, Італія, Норвегія та Швейцарія) створюються особливо сприятливі умови для підприємств та менш сприятливі для держави, що сприяє активізації національної економіки на зовнішньому ринку.

Має свої особливості оцінка залишків незавершеного виробництва залежно від методу калькулювання собівартості продукції. При застосуванні на підприємствах нормативного методу обліку всі елементи розподілу поточних витрат виробництва між готовою продукцією і залишками незавершеного виробництва можна представити у вигляді формули (1):

$$НЗВ_0 + ВВ = ВП + Б_n + НЗВ_1, \quad (1)$$

де ВВ – витрати на виробництво звітного місяця;

ВП – собівартість готової продукції;

Б_n – собівартість невиправного браку

НЗВ_{0,1} – залишки незавершеного виробництва на початок та кінець місяця.

Із показників наведеного рівняння, наприкінці місяця, при проведенні розрахунку розподілу витрат бухгалтерія має дані про вартість незавершеного виробництва на початок місяця, витрати на виробництво звітного місяця. Визначення останнього

показника полегшує той факт, що на момент розподілу відома інформація про кількість виготовленої продукції, а також її нормативна (планова) собівартість. На підставі цих даних і розраховується собівартість випуску готової продукції та її складові в розрізі статей витрат.

Проте аналіз облікової практики дозволив запропонувати декілька варіантів розрахунку собівартості кінцевих залишків незавершеного виробництва на базі цього рівняння. Застосування нормативного методу передбачає відокремлений облік витрат за діючими нормами, облік зміни норм і облік відхилень від встановлених норм витрат. Тому при здійсненні розподілу поточних витрат необхідно враховувати вплив змін норм та відхилень від норм як на праву, так і на ліву частину балансового рівняння.

У тих ситуаціях, коли зміни встановлених норм мають місце протягом звітного місяця, поточні витрати на виробництво відображають формулою (2):

$$ВВ = ВВ_n \pm B_n \pm Z_n, \quad (2)$$

де B_n – відхилення від норм витрат;

Z_n – зміна норм витрат;

$ВВ_n$ – витрати на виробництво за нормами.

Наведена формула відповідає діючій методиці розрахунку фактичної собівартості продукції.

Оскільки при використанні нормативного методу обліку витрат окремо обліковуються відхилення від встановлених норм витрат, то коефіцієнт цих відхилень у загальній сумі витрат на виробництво визначають за формулою (3):

$$K_v = (\pm B_n) / (ВВ_n + НЗВ_{o,n}), \quad (3)$$

де K_v – коефіцієнт відхилень від встановлених норм;

$НЗВ_{o,n}$ – залишки незавершеного виробництва на початок місяця, розраховані за нормами, що діяли на початку місяця.

Відхилення від встановлених норм, виявлені протягом місяця, відносяться і до готової продукції, і до залишків незавершеного виробництва на кінець місяця. Розподіл відхилень здійснюється множенням розрахованого коефіцієнту відхилень на нормативну собівартість готової продукції і кінцевих залишків незавершеного виробництва. У таких випадках собівартість готової продукції визначається за формулою (4):

$$ВП = ВП_n + ВП_n * K_v, \quad (4)$$

де $ВП_n$ – нормативна собівартість готової продукції;

$ВП_n * K_v$ – частка відхилень від встановлених норм витрат, що припадає на готову продукцію.

Фактична собівартість кінцевих залишків незавершеного виробництва визначається подібно до собівартості готової продукції за формулою (5):

$$НЗВ_1 = НЗВ_{n1} + НЗВ_{n1} * K_v, \quad (5)$$

де $НЗВ_{n1}$ – нормативна собівартість залишків незавершеного виробництва на кінець місяця;

$НЗВ_{n1} * K_v$ – частка відхилень від встановлених норм витрат, що припадає на кінцевий залишок незавершеного виробництва.

При цьому нормативна собівартість кінцевих залишків незавершеного виробництва визначається як різниця між усією сумою витрат на виробництво за встановленими нормами, нормативною собівартістю товарного випуску і нормативною собівартістю невиправного браку, якщо методика обліку не передбачає оцінку наприкінці місяця залишків незавершеного виробництва за нормативною собівартістю.

Проведений аналіз підходів до обліку та розподілу витрат незавершеного виробництва дозволив виявити такі методи розподілу відхилень від діючих норм витрат між готовою продукцією і кінцевим залишком незавершеного виробництва.

Відповідно до першого методу усі вивлені протягом місяця відхилення від норм повністю відносяться на собівартість готової продукції, а залишки незавершеного виробництва на кінець місяця оцінюються за нормативною розрахунковою собівартістю. При цьому використовуються формули (6), (7):

$$BV = BV_n + B_n, BV_n = VP_n + HZV_n, \quad (6)$$

$$VP = VP_n + B_n, HZV_1 = HZV_{n1}, \quad (7)$$

У другому випадку виявлені відхилення від встановлених норм за окремими калькуляційними статтями розподіляються між готовою продукцією і кінцевими залишками незавершеного виробництва пропорційно до нормативних витрат, що відображаються формулами (8), (9):

$$BV = BV_n + B_n, BV_n = VP_n + HZV_{n1}, K_v = B_n / BV_n, \quad (8)$$

$$VP = VP_n * (1 + K_v), HZV_1 = HZV_{n1} * (1 + K_v) \quad (9)$$

Займаючись виробничою діяльністю, підприємствам доводиться у звітному періоді здійснювати витрати, які відносяться до майбутніх періодів і облічуються як резерв майбутніх витрат і платежів. Наказом “Про облікову політику підприємства створюються резерви щодо заохочення та розвитку (заохочувальні і відстрочені компенсації, додаткові виплати, преміальні програми, програми росту добробуту, вихідні допомоги, винагороди за вислугу років, за підсумками роботи за рік). Ці заходи проводяться, перш за все, з метою формування більш раціональної витратної політики, направленої на зниження собівартості, підвищення конкурентоспроможності рибної продукції та покращання фінансових результатів їх діяльності.

Висновки. Проведений аналіз свідчить, що бухгалтерська наука генерувала різноманітні підходи до питань формування і обліку на підприємстві. Втім, процес дослідження ще не завершений. Цілком логічно, що переорієнтація умов діяльності вимагає іншого ставлення до витрат та фінансового результату діяльності підприємств України, як динамічного, мінливого явища, яке залежить від господарського механізму, займає особливе місце в обліковій системі, глибоко входить корінням у давнину та залишається актуальним у наш час.

Повністю усвідомлюючи усю складність та багатоплановість поставлених завдань, особливо в умовах невизначеності подальшого економічного розвитку нашого суспільства, немає сумніву в тому, що висновки з питань присвячених розвитку методології, методиці обліку та аналізу витрат діяльності не безспірні й передбачають їх подальше та системне дослідження.

Список використаних джерел:

1. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: [Монографія] / Заред. П. Я. Хомина. - Тернопіль: ТНЕУ, 2013. - 474 с.
2. Кулик В. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. Кулик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - №7. — С. 12-18.
3. Бузак Н. Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства / Н. Бузак // Економічний аналіз. - 2011. - №9. - С. 48-50.
4. Шигун М.М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. - 2010. - №2 (52). - С. 216-218.
5. Пушкар М.М. Національні стандарти бухгалтерського обліку України: [Монографія] / За ред. М.М. Пушкар. - Тернопіль: “Лілея”, 2000. — 106с.
6. Клевещ В.Б. Процедурний підхід до проведення інвентаризації за обліковою політикою підприємства / В.Б. Клевещ // Інноваційна економіка. - 2011. - №2. - С. 95-98.
7. Хомин П. Я. Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Я. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит, 2012. - №5. - С. 20-27.

Рецензент Задорожний З.-М.В.