

- ідентифікація даних принципів та методів з умовами діяльності підприємства та запитам користувачів звітної інформації;

- оформлення облікової політики відповідно до вимог.

Отже, можна стверджувати, що створення та удосконалення облікової політики важкий процес, при цьому фахівці з бухгалтерського обліку розуміючи вагомість та необхідність даного документа для підприємства, особливого значення як інструменту забезпечення облікового процесу не надають. Це пояснюється, тим що власники не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на обліковий процес та визначення фінансових результатів.

УДК 657.474

О.П. ПАНАДІЙ, *аспірант*
відділу методології обліку та аудиту,
ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, м. Київ

РОЗПОДІЛ ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ АГРОФОРМУВАНЬ

Серед проблем, що повинні вирішуватися у царині бухгалтерського обліку (як у публічній, так і, тим більше, в управлінській його детермінантах), одне з центральних місць займає питання мінімізації умовностей у формуванні собівартості продукту, який виробляє підприємство. Для теоретично «підкованих» бухгалтерів не є секретом, що достовірність інформації про собівартість залежить від правильності ідентифікації зв'язку між понесеними підприємством витратами та продуктом, який виробляється. Саме для потреб визначення цих зв'язків у теорії управлінського обліку і функціонує класифікація витрат на основні та накладні, прямі і непрямі, хоча для спрощення розуміння цих класифікацій у міжнародних формальних інститутах фінансового обліку (йдеться про визнання виробничих витрат за МСБО 2 «Запаси») витрати, пов'язані з виробництвом, узагальнено поділяють на прямі і накладні. І якщо поняття «прямоти» окремих видів витрат (наприклад, прямих матеріальних витрат чи витрат на

оплату праці безпосередніх виконавців технологічних операцій) саме по собі передбачає однозначність включення їх у собівартість, то доцільність включення виробничих накладних витрат у цю собівартість потребує наявності відповідної доказової бази.

В якості критерію, за допомогою якого можна довести можливість чи неможливість включення накладних витрат у собівартість, виступає розподіл таких витрат на постійні та змінні. Оскільки сума змінних накладних витрат залежить від об'ємів виробництва, такі витрати за порядком включення наближені до прямих витрат (адже сума прямих витрат також динамічно змінюється в залежності від змін у кількості продукту, який виготовляється), а тому розподіляються на продукцію, у виготовленні якої беруть участь, без будь-яких обмежень. Натомість алгоритм перевірки доцільності включення в собівартість постійних виробничих накладних витрат значно складніший. Для означених цілей використовується похідний розподіл постійних виробничих накладних витрат на частини, одну з яких прийнято розподіляти на продукцію, а іншу – списувати на витрати періоду без включення до собівартості.

Визначення частини постійних виробничих накладних витрат, яка підлягає віднесенню на витрати виробництва, базується на використанні показника нормальної потужності виробничого устаткування. Під нормальною потужністю розуміється очікуваний рівень виробництва, якого підприємство може досягти в середньому протягом кількох періодів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва. При цьому на продукцію розподіляється та частина постійних виробничих накладних витрат, яка дорівнює процентному відношенню фактичного обсягу виробництва у звітному періоді до його нормальної величини.

Логіка такої бази розподілу полягає в тому, що при отриманні фактичних обсягів виробництва, які за результатами звітного періоду нижчі нормального для підприємства рівня (коефіцієнт співвідношення фактичної та нормальної потужностей підприємства менший за 1), постійні накладні витрати, пов'язані з

процесом виробництва (особливо це стосується амортизації), на одиницю продукції, що виробляється, не зростатимуть порівняно з їх питомою вагою в собівартості у минулих періодах. Тобто такі витрати не «обтяжуватимуть» собівартість своєю непродуктивною частиною, оскільки ця частина не покрита вартістю продукту, який недовироблено по відношенню до нормального показника, і саме тому вона відноситься до витрат періоду, а не до собівартості. Якщо ж фактичний рівень виробництва вищий, ніж нормальна для підприємства потужність (тобто спостерігається перевиконання планових показників виробництва), або якщо ці два показники приблизно рівні (коефіцієнт співвідношення фактичної і нормальної потужностей дорівнює або більший за 1), то сума постійних виробничих накладних витрат, по суті, розподіляється на фактично виготовлену продукцію у повній сумі, аналогічно змінним виробничим накладним витратам, таким чином зменшуючи її собівартість.

Для уявлення розуміння вищесказаного схема варіантів віднесення накладних витрат до витрат періоду та собівартості графічно представлена на рис. 1.

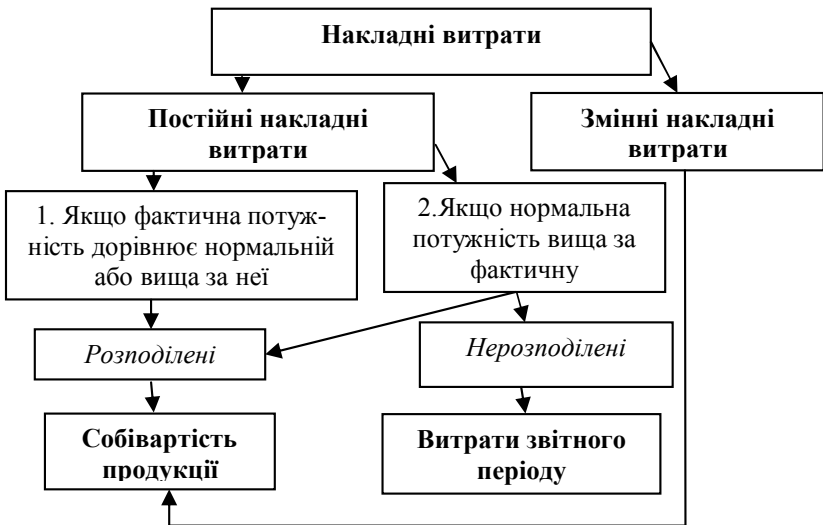


Рис. 1. Варіанти розподілу виробничих накладних витрат

У міжнародних правилах бухгалтерського обліку передбачено, за базу розподілу постійних виробничих накладних витрат може бути взято фактичний рівень виробництва на підприємстві, якщо він приблизно дорівнює нормальній потужності його виробничого устаткування. У такому випадку постійні накладні витрати розподіляються на продукцію в повній сумі. Однак це не означає, що підприємство не повинно постійно контролювати стан своїх потужностей на предмет виникнення факту їх недозавантаження.

Вітчизняна методологія фінансового обліку (П(С)БО 16) повторює вимоги до розподілу постійних виробничих накладних витрат, які закладені міжнародними правилами. Однак, на жаль, до розподілу у фінансовому обліку підприємств України приймається лише частина виробничих накладних витрат, перелік яких нормативно закріплений під назвою «загальновиробничі витрати». Проте навіть вимоги, передбачені П(С)БО 16, не знайшли свого застосування у сільському господарстві. Згідно з документами методичного характеру, які регулюють облік витрат та порядок калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції (йдеться про Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які у вітчизняних наукових колах ще гучно називають «методичними рекомендаціями з управлінського обліку в аграрному секторі»), загальновиробничі витрати сільськогосподарських підприємств («бідний аналог» виробничих накладних витрат за міжнародною практикою) на постійні та змінні не розподіляються. Це означає, що для сільськогосподарських підприємств прийнято, що їх фактична потужність завжди дорівнює нормальній. Однак аксіоматичність цього задекларованого твердження викликає великі сумніви.

Звичайно, в сільському господарстві обсяг виробництва (потужність по продукції) залежить і від природних факторів, а не лише від діяльності людей. Саме цим можна пояснити спрощений підхід до розподілу виробничих накладних витрат в їх вітчизняному нормативному розумінні, якому сумнівним ви-

правданням слугує те, що сільськогосподарські товаровиробники не в силі тримати на контролі саме природну складову процесу виробництва. І сумнівне воно тому, що, якщо приймати за основу розподілу виробничих накладних витрат показник «нормальної потужності виробничого устаткування», інтенсивність роботи такого устаткування (сільськогосподарських машин, тваринницьких приміщень та комплексів) прямо залежить від завантаженості продуктивних посівних площ та від наявності поголів'я тварин на підприємстві. У зв'язку з вищезазначеним вважаємо, що сільськогосподарським підприємствам при розподілі загальновиробничих витрат в кінці кожного звітного періоду слід оцінювати, чи не відбулося суттєвих негативних змін у поголів'ї тварин та у структурі продуктивних посівних площ, оскільки такі умови можуть призвести до порушення теорема про постійну відповідність фактичної потужності підприємства за період його нормальним показникам. І в разі виявлення суттєвих негативних змін у такій потужності (прикладом може бути загибель тварин або посівів, яка тягне за собою недовикористання обладнання) доцільно застосовувати розподіл виробничих накладних витрат за показниками нормальної потужності.

Вважаємо, що налагоджувати контроль за виробничою потужністю сільськогосподарських підприємств та за їх накладними виробничими витратами потрібно у системах управлінського обліку. Адже в них знайдуть свою реалізацію три важливих завдання (як мінімум), які слугуватимуть факторами підвищення достовірності інформації про фактичну собівартість сільськогосподарської продукції і які наразі не вирішуються у фінансовому обліку агроформувань:

1. Питання контролю за коливаннями у потужності підприємства, які дозволять порівнювати показники нормальної та фактичної потужності;

2. Питання розподілу на продукцію постійної та змінної частини загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств (за відсутності такого порядку у методичних документах з обліку витрат аграрних підприємств) у разі, якщо фактична

потужність підприємства у звітному періоді виявляється однозначно нижчою, ніж нормальна;

3. Питання розподілу на продукцію постійної та змінної частини інших виробничих накладних витрат сільськогосподарського виробництва, які за вітчизняною методологією та відповідно до методичного забезпечення фінансового обліку витрат в аграрному секторі не відображаються на рахунку 91 «Загально-виробничі витрати», а відносяться до витрат, що розподіляються, в межах рахунку 23 «Виробництво». Звичайно, останнє тягне за собою виникнення різниць у собівартості продукції в управлінському та фінансовому обліку, але представляє менеджменту оцінку втрат підприємства, які стаються за рахунок зменшення потужностей виробництва. І навіть більше того: налагодження такого розподілу в перспективі полегшить процес складання звітності за міжнародними стандартами для тих із сільськогосподарських підприємств, які потребуватимуть такого складання, адже в зарубіжному обліку витримано аналогічний порядок.

УДК 657.1

Т.М. ПИСАРЕНКО, *к.е.н., доцент,*
кафедра обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА З МЕТОЮ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Існування різних видів обліку на одному підприємстві зумовлює облікову службу формувати свою облікову політику з урахуванням різних підходів до організації таких видів обліку, не забуваючи, при цьому, про економічні інтереси різних користувачів облікової інформації.

Враховуючи поділ обліку на різні сфери, залежно від користувачів облікової інформації, доцільно було б у регламентованому визначенні (передбачене Законом про бухгалтерський облік і П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») дещо змінити акценти: «облікова політика – сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для