Пчелинська Г.В.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри «Облік і оподаткування»,
Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

Pchelynska Hanna,
Candidate of Sciences (Economics),
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
Volodymyr Dahl East Ukrainian National University

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Пчелинська Г.В. Облікова політика щодо активів, зобов'язань в управлінні витратами підприємства. У статті розглянуто особливості формування облікової політики щодо витрат підприємства відповідно до чинного законодавства України. Виявлено високий ступінь залежності визнання витрат від вибраних елементів облікової політики щодо активів, зобов'язань підприємства. Удосконалено класифікацію варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань у взаємозв'язку з витратами підприємства шляхом додавання до неї таких ознак, як види об'єктів впливу на витрати та напрями впливу. Виявлено, що більше третини елементів облікової політики щодо активів, зобов'язань, які впливають на витрати, потребують вибору порогу суттєвості. Запропоновано схему послідовності вибору комбінації порогів суттєвості варіативної компоненти повної собівартості реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства, що дає можливість забезпечити цільовий рівень індикаторів ефективності управління витратами відповідно до стратегічної мети діяльності підприємства.

Ключові слова: облікова політика, витрати, управління, варіативність, поріг суттєвості, індикатор ефективності управління.

Пчелинская А.В. Учетная политика активов, обязательств в управлении расходами предприятия. В статье рассмотрены особенности формирования учетной политики касательно расходов предприятия в соответствии с действующим законодательством Украины. Выявлена высокая степень зависимости признания расходов от выбранных элементов учетной политики касательно активов, обязательств предприятия. Усовершенствована классификация вариативных параметров и методов оценивания активов, обязательств во взаимосвязи с расходами предприятия путем добавления к ней таких признаков, как виды объектов влияния на расходы и направления влияния. Выявлено, что более трети элементов учетной политики касательно активов, обязательств, которые влияют на расходы, требуют выбора порога существенности. Предложена схема последовательности выбора комбинации порогов существенности вариативной компоненты полной себестоимости реализации продукции (работ, услуг) предприятия, что позволяет обеспечить целевой уровень индикаторов эффективности управления расходами в соответствии со стратегической целью деятельности предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, расходы, управление, вариативность, порог существенности, индикатор эффективности управления.

Pchelynska Hanna. Accounting policy of assets, liabilities of enterprise expenses management. In the article the peculiarities of accounting policy formation on enterprise expenses in accordance with the current legislation of Ukraine are investigated. National accounting standards and various methodological guidelines for accounting for individual elements of financial statements determine the various methods of valuation, cost accounting procedures. The management of the company independently determines the elements of accounting policies and uses them in its activities on a conditional basis. Therefore, the development of optimal accounting policies allows to purposefully influencing the financial performance of the enterprise in accordance with the strategic management objective. This determines the relevance of the chosen research topic. Cost formation always occurs during business operations that lead to a reduction in the resources of the enterprise or increase the sources of their formation. Therefore, the choice of accounting policies for assets, liabilities of the company is a tool for cost management. Accounting policies should take into account the opposite effect of variable valuation methods on assets and expenses. The choice of methods depends on the place of cost management in the overall system of enterprise activity management. The article improves the classification of variable parameters and methods of valuation of assets, liabilities in relation to the costs of the enterprise. Additional classification features are suggested – types of cost and impact objects. The following is a list of assets, liabilities, and cost accounting elements of each accounting group. We

find that a large number of accounting policies for assets, liabilities that affect costs require a materiality threshold. An approach to managing relevant enterprise costs has been further developed. The scheme of sequence of choice of a combination of thresholds of materiality of the variant component of the cost of realization of production (works, services) of the enterprise is offered. This enables the target level of cost management indicators to be met in accordance with the strategic goal of the enterprise.

Key words: accounting policy, expenses, management, variability, materiality threshold, management performance indicator.

Постановка проблеми. Наявність в обліковому законодавстві варіативної складової частини дає менеджерам можливість формувати оптимальну облікову політику, яка б враховувала чинники зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства. Застосування на практиці положень цієї політики на умовно-постійній основі потребує виваженого та економічно обгрунтованого вибору елементів, які відповідають стратегії та тактиці діяльності підприємства, тому розроблення облікової політики на початковому етапі господарювання або в процесі діяльності, але у виняткових випадках (пп. 3.3 рекомендацій № 365 [1]) дає змогу цілеспрямовано впливати на ключові фінансові показники та є інструментом стратегічного планування діяльності підприємства.

Особливе місце в облікових нормативних актах посідають витрати підприємства, які мають значну кількість альтернатив щодо організації їх обліку. До того ж двоїстість природи витрат потребує дослідження елементів облікової політики, які можуть впливати на зменшення активів, збільшення зобов'язань та відповідати умовам визнання витрат підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні проблеми формування облікової політики підприємства висвітлювалися в наукових працях багатьох учених. Дослідженню сутності облікової політики, її місця в системі бухгалтерського обліку, принципів та методів розроблення присвячені роботи вітчизняних науковців, зокрема праці Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, В.С. Леня, В.Г. Швеця, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченко. Останні дослідження в цьому напрямі присвячені питанням структури наказу про облікову політику [2; 3], впливу цієї політики на фінансові показники діяльності підприємства [3], визначенню елементів політики щодо окремих об'єктів обліку [2], вибору порогів суттєвості [4; 5] тощо. Високо оцінюючи внесок науковців у дослідження теорії та практики формування облікової політики підприємства, зазначаємо,

що проблеми вибору варіативних параметрів та методів оцінювання активів та зобов'язань у взаємозв'язку з витратами потребують подальшого вирішення.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є висвітлення методичних положень облікової політики щодо активів, зобов'язань підприємства у взаємозв'язку з витратами та формування рекомендацій щодо вибору варіативної компоненти повної собівартості реалізації готової продукції (робіт, послуг) підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження норм чинних НП(С)БО [6] та методичних рекомендацій № 635 [1] свідчить про те, що елементи облікової політики щодо формування в обліку та фінансовій звітності інформації про витрати підприємства можна поділити на дві групи:

– елементи облікової політики щодо витрат (перелік, склад статей витрат у собівартості готової продукції (робіт, послуг) та фінансовій звітності; класи рахунків, що використовуються для обліку витрат; база розподілу загальновиробничих витрат; об'єкти обліку витрат та калькулювання; номенклатура центрів відповідальності, ознаки суттєвості тощо) [1; 2; 6];

– елементи облікової політики щодо активів (за умов їх вибуття, втрати, зниження вартості), зобов'язань (під час їх нарахування), які впливають на витрати (рис. 1).

Дані рис. 1 свідчать про те, що 86% альтернатив в оцінюванні об'єктів бухгалтерського обліку, які впливають на витрати, належать до активів підприємства. Найбільша група зазначених елементів облікової політики (38%) пов'язана з оцінюванням основних засобів. Друге місце (19%) посідають альтернативи в оцінюванні нематеріальних активів. Майже всі зазначені елементи облікової політики впливають на операційні витрати на амортизацію у складі повної собівартості продукції (робіт, послуг). Винятком є нематеріальні активи, за якими немає можливості визначити строк корисного використання.

Рис. 1. Класифікація елементів облікової політики щодо активів, зобов'язань підприємства, які впливають на витрати, за видами об'єктів впливу

Джерело: розроблено автором за джерелами [1; 6; 7]

Проведене автором дослідження також виявило, що 90% альтернатив в оцінюванні активів, зобов'язань, які впливають на витрати, не пов'язані з обсягом діяльності підприємств, тобто приводять до зміни постійних витрат (винятком є виробничий метод нарахування амортизації основних засобів та методи оцінювання вибуття запасів за умов їх класифікації як прямі виробничі затрати).

За напрямом впливу на витрати, варіативні параметри, методи оцінювання активів, зобов'язань можна поділити на три види (рис. 2).

Особливістю першого виду альтернатив є можливість впливу не тільки на суму та вид витрат, але й на майбутній дохід. До них належать дата первісного визнання необоротного активу для продажу; критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості; строк оренди основних засобів для визнання її фінансовою (з боку орендодавця) [1; 6].

Альтернативи оцінювання другого виду найбільш численні (50% від загальної кількості варіативних компонентів в оцінюванні) та впливають лише на суму витрат. Отже, слід назвати вартісні критерії основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів; мінімально допустимі строки експлуатації основних засобів та строки дії права використання нематеріальних активів; ліквідаційну вартість необоротних активів; методи амортизації необоротних активів; підхід до оцінювання основних засобів за окремими компонентами; обов'язковість та періодичність визнання відстрочених податкових активів, зобов'язань; методи оцінювання вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; методи розрахунку резерву сумнівних боргів; способи розрахунку коефіцієнту сумнівності [1; 6].

Залежно від прийнятої стратегії управління діяльністю підприємства та фінансових показників, які вибрані індикаторами ефективності управління діяльністю підприємства, значення критеріїв вибору варіативних компонентів в оцінюванні витрат та активів, зобов'язань можуть бути найбільшими серед альтернатив або найменшими.

Прийняття рішення щодо вибору елементів облікової політики третього виду впливає не лише на суму,

вид витрат, але й на сам факт їх формування та звітний період визнання. До цієї групи належать метод оцінювання основних засобів та нематеріальних активів за переоціненою вартістю; вартісний критерій капіталізації витрат на ремонт основних засобів; критерії зменшення корисності активів; рівень знецінення запасів на дату балансу; ознаки комерційного характеру обміну активами; ознаки кваліфікаційного активу; рівень ймовірності відтоку ресурсів та достовірності оцінювання забезпечень майбутніх витрат і платежів [1; 6].

Специфікою вибору елементів облікової політики третього виду є необхідність прийняття управлінського рішення щодо порогу суттєвості відхилення облікової вартості активів, зобов'язань від справедливої, за досягнення чого здійснюються відповідні господарські операції (уцінка, списання, капіталізація витрат, створення резервів майбутніх платежів).

Визначення суттєвості – це важливий інструмент регулювання не лише повноти розкриття інформації у звітності, але й «попередніх оцінок, які використовуються з метою розподілу витрат між звітними періодами» [6]. Вибір альтернатив цього виду впливає на цілеспрямоване рішення щодо коригування вартості відповідних активів, зобов'язань впродовж діяльності підприємства; вірогідність виникнення витрат за досягнення вибраного рівня порогу суттєвості.

На практиці вибір порогів суттєвості ускладнюється тим фактом, що 61% баз визначення суттєвості для об'єктів, що впливають на витрати, не має рекомендованих законодавством кількісних характеристик, 22% є багатоваріантними.

Зазначимо, що рівень суттєвості також має встановлюватися залежно від прийнятої фінансової стратегії та тактики, які розроблені на основі орієнтирів довгострокового розвитку підприємства, тобто системи збалансованих показників [8, с. 537]. Дуалізм природи витрат потребує узгодженості мети управління ними та ресурсами, кредиторською заборгованістю підприємства, оскільки досліджувані елементи облікової політики мають протилежний вплив на активи та витрати, а також можуть здійснювати різний за силою вплив на зобов'язання та витрати.

Рис. 2. Класифікація елементів облікової політики щодо активів, зобов'язань підприємства за напрямом впливу на витрати

Джерело: розроблено автором за джерелами [6; 7]

Рис. 3. Схема послідовності вибору комбінації порогів суттєвості варіативних компонентів вартості активів, які впливають на повну собівартість реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства

Джерело: розробка автора

Зазвичай специфіка діяльності промислових підприємств вимагає одночасного вибору декількох об'єктів варіативності в оцінюванні активів та витрат. В цих умовах потрібно оцінювати сумарний вплив комбінації показників суттєвості на вибраний раніше граничний рівень індикатору ефективності управління витратами. На рис. 3 наведено пропонувану послідовність вибору комбінації порогів суттєвості на прикладі варіативних компонентів вартості активів, які впливають на витрати на амортизацію, відповідно, й повну собівартість реалізації.

За умов наявності декількох порогів суттєвості до одного об'єкта обліку, на наш погляд, спочатку доцільно вибрати один з них як базовий щодо прямого впливу на актив та витрати, простоту та зручність розрахунків. Після цього потрібно оцінити вплив базового показника на відповідний вид витрат та індикатор(и) ефективності управління ними. Наприклад, під час дослідження доцільності проведення переоцінки основних засобів як базового порогу суттєвості можна вибрати 10% від залишкової вартості основних засобів [1].

Тоді ключовими фінансовими показниками ефективності управління витратами можуть бути темпи приросту повної собівартості реалізації (індикатор 1-го порядку) та прибутку від реалізації (індикатор 2-го порядку).

Для приведення різних за якісною та кількісною характеристикою показників суттєвості до порівняльного виду доцільно визначати коефіцієнт порогів суттєвості, а саме відношення і-го показника суттєвості до

базового. Наприклад, за дослідження умов переоцінки основних засобів йдеться про співвідношення суми, що дорівнює 1% чистого прибутку, до суми, що дорівнює 10% залишкової вартості основних засобів.

Задля оцінювання впливу різних кількісних значень порогу суттєвості на індикатори ефективності управління витратами пропонується визначати коефіцієнти їх чутливості до релевантної складової частини повної собівартості, а саме темпу приросту витрат на амортизацію.

Аналогічні розрахунки здійснюються для інших елементів облікової політики, які досліджуються щодо впливу на витрати та індикатори їх ефективності.

Досягнення граничного рівня сумарного впливу комбінації показників суттєвості на індикатори ефективності управління витратами дає змогу приймати відповідну комбінацію баз та кількісних значень порогів суттєвості для різних альтернатив в оцінюванні активів та витрат. Прийняте рішення затверджується керівником підприємства у наказі про облікову політику.

Висновки. Таким чином, удосконалення класифікації варіативних параметрів та методів оцінювання активів, зобов'язань у взаємозв'язку з витратами підприємства шляхом додавання до неї таких критеріальних ознак, як види об'єктів впливу та напрямів впливу, дає змогу оптимізувати склад, структуру, суму витрат, а також є підґрунтям формування аналітичного інструментарію ефективного управління витратами.

Запропоновано підхід до управління релевантними витратами підприємства, що полягає у визна-

ченні послідовності дій з вибору бази та кількісного значення комбінації порогів суттєвості варіативних компонентів вартості активів, які впливають на повну собівартість реалізації продукції (робіт, послуг) підприємства. Його застосування на практиці дасть змогу

аналітично обґрунтувати прийняття рішення щодо вибору елементів облікової політики за критерієм граничного рівня індикаторів ефективності управління витратами відповідно до стратегічної мети управління діяльністю підприємства.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13> (дата звернення: 31.03.2020).
2. 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. Вип. 1(31). С. 469–478.
3. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.42 (дата звернення: 31.03.2020).
4. Гужел Ю.В. Суттєвість в МСФЗ при оцінці деяких статей. *Uteka*. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Sushhestvennost-v-MSFO-pri-ocenke-nekotoryx-statej> (дата звернення: 31.03.2020).
5. Станкевич В.М. Облікова політика: критерії суттєвості. *Uteka*. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-gospodarski-operacii-v-agro-sektori-35-uchetnaya-politika-kriterii-sushhestvennosti> (дата звернення: 31.03.2020).
6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 31.03.2020).
7. Пчелинська Г.В. Аналітичне забезпечення ефективного управління витратами підприємства : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04. Сєверодонецьк, 2019. 237 с.
8. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ, 2008. 704 с.

References:

1. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2013) Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij shhodo oblikovoji polityky pidpryjemstva. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13> (accessed: 31 March 2020).
2. Olijnyk O.V., Baranovsjska T.V. (2015) Vytraty pidpryjemstv jak ob'jekt oblikovoji polityky: orghanizacijno-metodychni polozhennja. *Problemy teorii i metodologiji bukhghaltersjckogho obliku, kontrolju i analizu*, no. 1(31), pp. 469–478.
3. Kovalj L.V. (2019). Oblikova polityka v upravlinni pidpryjemstvom [Accounting policies in enterprise management]. *Efektivna ekonomika* [An efficient economy]. (electronic journal), № 5. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.42 (accessed: 31 March 2020).
4. Ghuzhel Ju.V. (2015) Suttjevistj v MSFZ pry ocinci dejakykh statej [Significance in IFRS when evaluating certain items]. *Uteka*. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/Sushhestvennost-v-MSFO-pri-ocenke-nekotoryx-statej> (accessed: 31 March 2020).
5. Stankevych V.M. (2019) Oblikova polityka: kryteriji suttjevosti [Accounting policies: criteria of materiality]. *Uteka*. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-gospodarski-operacii-v-agro-sektori-35-uchetnaya-politika-kriterii-sushhestvennosti> (accessed: 31 March 2020).
6. Nacionaljni polozhennja (standarty) bukhghaltersjckogho obliku. *Ministerstvo finansiv Ukrainy*. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (accessed: 31 March 2020).
7. Pchelynsjska Gh.V. (2019) *Analitychne zabezpechennja efektyvnogho upravlinnja vytratamy pidpryjemstva* [Analytical support of effective enterprise expense management] ((PhD Thesis), Severodonetsk: Volodymyr Dahl East Ukrainian National University.
8. Gholov S.F. (2008) *Upravlinsjkyj oblik* [Management Accounting]. Kiev: Lybra. (in Ukrainian)