

---

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ**

---

УДК 657

**Височан О.С.**доктор економічних наук,  
професор кафедри обліку та аналізу  
Національного університету «Львівська політехніка»**Грицеляк О.І.**студентка  
Національного університету «Львівська політехніка»**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИТРАТ  
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГАЗОПОСТАЧАННЯ ТА ГАЗИФІКАЦІЇ**

У статті порушено питання дослідження сучасного стану та проблем формування облікової політики з урахуванням особливостей організації облікового процесу щодо витрат на вітчизняних підприємствах газопостачання та газифікації для обґрунтування можливостей його поліпшення. Здійснено моніторинг нормативно-правових актів, якими регулюється бухгалтерський облік діяльності підприємств газопостачання та газифікації, та формування ними облікової політики. Виокремлено основні елементи Наказу про облікову політику з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності та ведення обліку на підприємствах газопостачання та газифікації України. Узагальнено структуру типової форми Наказу про облікову політику підприємств. Запропоновано для практичного використання номенклатуру субрахунків, відкритих до рахунку 23 «Виробництво» на етапі складання робочого плану рахунків щодо витрат підприємств газопостачання та газифікації.

**Ключові слова:** облікова політика, витрати, підприємства газопостачання та газифікації, виробничі витрати, об'єкт обліку, галузь.

В статье затронуты вопросы исследования современного состояния и проблем формирования учетной политики с учетом особенностей организации учетного процесса по расходам на отечественных предприятиях газоснабжения и газификации для обоснования возможности его улучшения. Осуществлен мониторинг нормативно-правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет деятельности предприятий газоснабжения и газификации, и формирования ими учетной политики. Выделены основные элементы Приказа об учетной политике с учетом организационно-технологических особенностей деятельности и ведения учета на предприятиях газоснабжения и газификации Украины. Обобщена структура типовой формы Приказа об учетной политике предприятий. Предложена для практического использования номенклатура субсчетов, открытых к счету 23 «Производство» на этапе составления рабочего плана счетов по расходам предприятий газоснабжения и газификации.

**Ключевые слова:** учетная политика, расходы, предприятия газоснабжения и газификации, производственные затраты, объект учета, отрасль.

**Постановка проблеми.** Правильна організація обліку на галузевому та загальнодержавному рівнях є критично важливою для ефективної діяльності підприємств газопостачання та газифікації в сучасних умовах господарювання. Однак оскільки вплив на цей процес суб'єктів підприємницької діяльності є мінімальним, на перший план виходить належне забезпечення організації, методики, технології та техніки облікового процесу на рівні окремих структурних одиниць економічного механізму – підприємств та організацій. Саме тому останні формують власну облікову політику, керуючись установленими державою загальними правилами бухгалтерського обліку і мож-

ливістю вибору альтернатив у межах визначених чинними нормативно-правовими актами і рекомендованих міжнародними стандартами, а також ураховуючи новітні концепції управлінської науки та практики.

Облік витрат відіграє ключову роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Управління витратами є важливою функцією економічного меха-

нізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними займають чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [1, с. 132].

Оскільки інформація про витрати і доходи суб'єкта господарювання є багатогранною та охоплює всі сфери його діяльності, чітко визначена облікова політика щодо них сприятиме досягненню високих фінансових результатів і забезпечуватиме формування повної, об'єктивної та достовірної облікової інформації [2, с. 194].

Основна мета облікової політики, на думку М.В. Реслер, – створити інформаційну систему, яка обслуговує менеджмент з урахуванням чинного законодавства та інших факторів, а також забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, які необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень [3, с. 278].

Саме тому значення облікової політики для належної організації облікового процесу на ділянці витрат підприємств газопостачання та газифікації важко переоцінити. Воно полягає у забезпеченні максимізації інформаційної цінності бухгалтерської служби щодо отримання, опрацювання та надання заінтересованим користувачам даних про обсяги, динаміку, вплив на кінцеві фінансові результати та майновий стан підприємства витрат шляхом формування ефективної методики їх обліку на основі загальноприйнятих правил й принципів та з урахуванням потреб і вимог управлінського персоналу. Попри це багато вітчизняних підприємств ставляться до розроблення та затвердження Наказу про облікову політику суто формально, нерідко його положення не відповідають сучасним вимогам та прийнятій обліковій практиці безпосередньо в бухгалте-

рії. Це зумовлює необхідність та актуальність дослідження сучасного стану і проблем формування облікової політики підприємства газопостачання та газифікації щодо витрат.

#### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

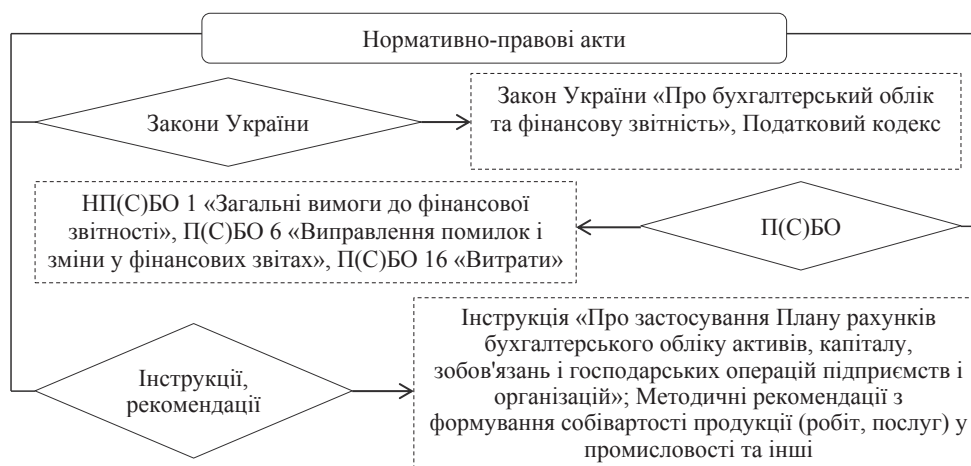
Проблематиці теоретико-методологічних та організаційних аспектів формування облікової політики на підприємствах різних галузей економіки України присвячено роботи таких вітчизняних дослідників: Т.В. Барановської, Н.В. Гуріної, П.Є. Житнього, Г.П. Журавля, В.Б. Клевець, В.А. Кулик, Н.І. Пилипів, М.С. Пушкара, М.В. Реслер, Т.М. Сторожук, П.Я. Хомина, В.Г. Швеця, М.Т. Щирби та ін. Водночас досі невирішеною залишається проблема формування облікової політики суб'єктами підприємницької діяльності з чітко означеною галузевою специфікою господарської діяльності, таких як підприємства газопостачання та газифікації.

**Метою дослідження** є аналіз сучасного стану та проблем формування облікової політики з урахуванням особливостей організації облікового процесу щодо витрат на вітчизняних підприємствах газопостачання та газифікації для обґрунтування можливостей його поліпшення.

#### Виклад основного матеріалу дослідження.

Бухгалтерський облік діяльності підприємств газопостачання та газифікації регулюється нормативно-правовими актами як на загальнодержавному рівні, так і на рівні галузі. Основні нормативно-правові акти, які регламентують облікову політику в аспекті обліку витрат, наведено на рис. 1.

Основним нормативно-регулюючим документом, який формує правове поле для організації та методичного забезпечення облікового процесу на рівні підприємства, є відповідно оформлений та належно затверджений Наказ про облікову політику.



**Рис. 1. Нормативно-правове регулювання облікової політики щодо витрат**

*Джерело: узагальнено авторами*

Необхідність облікової політики на підприємстві встановлена у законодавчому порядку. Трактують терміну «облікова політика» на національному та міжнародному рівнях наведена на рис. 2.

Аналіз нормативно-правової бази продемонстрував, що принципи розбіжності щодо визначення поняття «облікова політика» за національними і міжнародними стандартами відсутні, проте зміни, внесені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у 2017 р., розширили організаційно-методичний вплив облікової політики на питання, пов'язані не лише зі складанням та поданням фінансової звітності, а й з веденням обліку загалом.

Сьогодні серед об'єктів облікової політики найчастіше виділяють: основні засоби, нематеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, виробничі запаси, фінансові вкладення, дебіторську і кредиторську заборгованість і, безумовно, витрати підприємства [7, с. 52]. Зазвичай стосовно таких об'єктів в обліковій політиці підприємства відображаються виключно ті аспекти організації і методики бухгалтерського обліку (елементи облікової політики), щодо яких існують альтернативні варіанти застосування.

Методичними рекомендаціями [8] щодо облікової політики підприємства передбачено елементи стосовно витрат, які відображаються на конкретному етапі формування облікової політики підприємства (рис. 3).

Ураховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності та ведення обліку на підприємствах газопостачання та газифікації в Наказі про облікову політику мають бути відображені такі моменти (табл. 1).

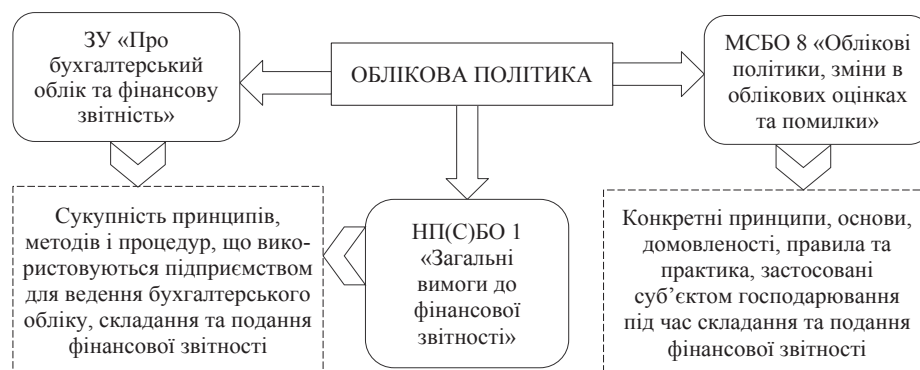
Також у Наказі про облікову політику необхідно відобразити перелік та порядок організації й методики обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат тощо.

На етапі складання робочого плану рахунків щодо витрат підприємств газопостачання та газифікації, на нашу думку, економічно доцільно використовувати таку номенклатуру субрахунків, відкритих до рахунку 23 «Виробництво»: 231 «Витрати на транспортування природного газу», 232 «Витрати на постачання природного газу», 233 «Витрати на реалізацію скрапленого газу», 234 «Витрати на проектні роботи з газифікації», 235 «Витрати на ремонти газових мереж», 236 «Витрати на ремонти газових приладів», 237 «Витрати обслуговуючих виробництв та господарств», 238 «Витрати внутрішньоремонтних підрозділів» та 239 «Інші виробничі витрати».

До інших рахунків обліку витрат також аналогічно можна відкривати субрахунки, які враховують специфіку діяльності підприємств газопостачання та газифікації.

Сьогодні всі підприємства зобов'язані складати Наказ про облікову політику. Однак помилки під час його формування залишаються достатньо звичним явищем. Вони спричинені як внутрішніми факторами (нерозуміння важливості облікової політики в процесі прийняття рішень, низька кваліфікація працівників бухгалтерської служби, небажання витратити зайві ресурси на формування повноцінної облікової політики тощо), так і зовнішніми, одним із яких є недостатнє регулювання питань, пов'язаних з обліковою політикою з боку держави.

На думку М.П. Войнаренка та Т.М. Аксьонової, підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності [11, с. 96]. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку питання встановлення критеріїв до вибору облікової політики, розкриття в ній інформації та порядок її зміни викладені в окремому стандарті – МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Є сенс вести мову про розроблення подібного стан-



**Рис. 2. Визначення поняття «облікова політика» в нормативних джерелах**  
Джерело: узагальнено авторами на основі [4–6]

## Елементи Наказу про облікову політику щодо витрат підприємств газопостачання та газифікації

Елементи витрат в Наказі про облікову політику	Альтернативні варіанти
Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності	1. Використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності». 2. Використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»
Спосіб обліку транспортно-заготівельних витрат	1. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування. 2. Облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з їх подальшим розподілом
Об'єкти обліку витрат	Об'єкти обліку витрат, які встановлюються за видами робіт для калькулювання їх собівартості: – постачання природного газу споживачам України; – транспортування природного газу до споживачів України; – реалізація скрапленого газу споживачам; – інший вид діяльності (робіт, послуг)
Статті виробничої собівартості робіт, послуг для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються під час калькулювання	Перелік і склад статей калькуляції виробничої продукції (робіт, послуг) відпуску (реалізації) скрапленого газу встановлюється підприємством самостійно відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати». Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), транспортування та постачання природного газу і реалізації скрапленого газу включає: – прямі матеріальні витрати, тобто вартість сировини, основних матеріалів та інших матеріальних цінностей, використання яких може бути безпосередньо віднесено до конкретного об'єкта витрат або конкретного виду діяльності: постачання (реалізація) газу, його транспортування, інших видів робіт (послуг); – прямі витрати на оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи та інші виплати і заохочення; – інші прямі витрати, які включають, наприклад, амортизацію, орендну плату, послуги банку, опалення, водопостачання, водовідведення та інші витрати; – загальновиробничі витрати, які пов'язані з організацією виробництва, розподіляються за видами діяльності за конкретною базою розподілу
Перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	До постійних загальновиробничих (накладних) витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, які не змінюються у разі змін обсягу виробництва, а саме: амортизація виробничого обладнання, приміщень, орендна плата за основні засоби виробничого призначення, витрати на утримання будівель та обладнання цехів (дільниць служб), опалювання, освітлення цехів (служб, дільниць), витрати на управління виробництвом (оплата праці управлінського персоналу тощо). Враховуючи специфіку роботи підприємств з постачання і транспортування природного газу та надання послуг з газифікації, де базові показники мають стабільний характер, тобто загальновиробничі витрати належать до постійних витрат, поділяти загальновиробничі витрати на постійні і змінні недоцільно
Порядок та база розподілу загальновиробничих витрат	Основні витрати, які підлягають розподілу на підприємствах із газопостачання та газифікації, можуть розподілятися за такими базами розподілу: – пропорційно до загальної суми експлуатаційних витрат (без вартості оплати за газ і купованої продукції) з подальшим розподілом за напрямками та видами діяльності; – пропорційно до загальної суми основної заробітної плати з подальшим розподілом за напрямками діяльності; – пропорційно до кількості заявок на аварійні та ремонтні виклики; – пропорційно загальній сумі витрат за напрямками виконаних робіт

Джерело: узагальнено авторами на основі [9; 10]



**Рис. 3. Елементи облікової політики підприємства щодо витрат у розрізі етапів її формування**

*Джерело: узагальнено авторами на основі [2; 7; 8]*

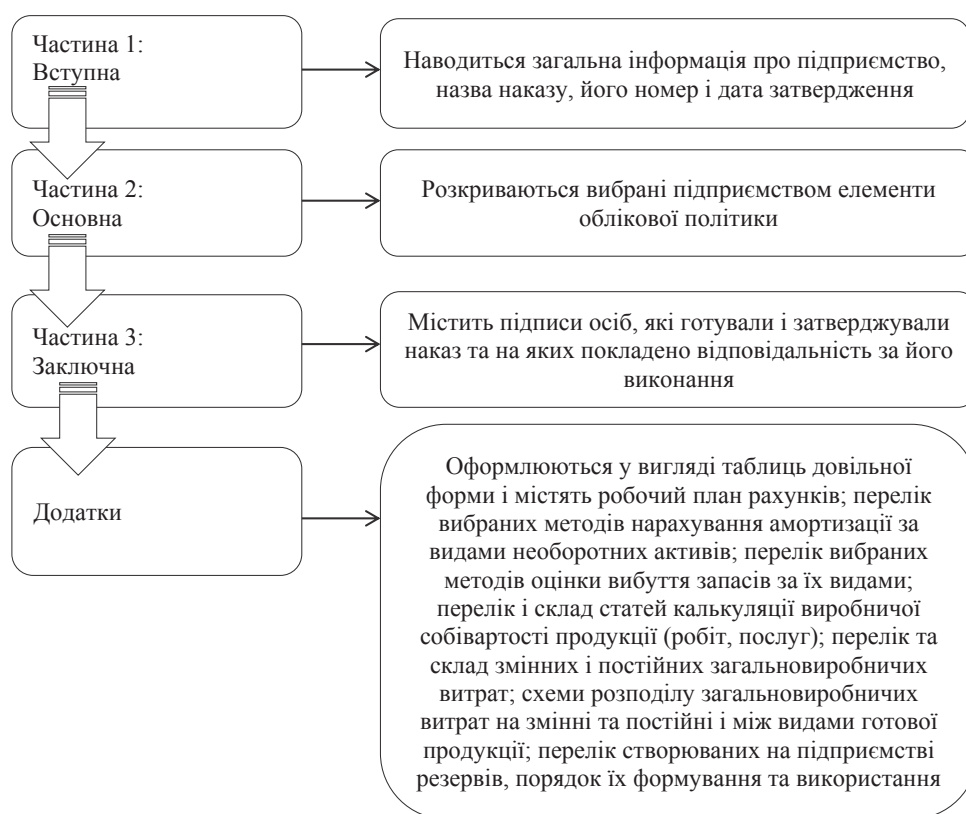
дарту та впровадження його в облікову практику підприємств України, оскільки він унормуватиме низку важливих питань, пов'язаних з організацією і методикою здійснення облікових процедур.

Низка вітчизняних дослідників указує також на наявність проблеми відсутності єдиної структури Наказу про облікову політику. Типова форма цього наказу дала б змогу уніфікувати підходи різних підприємств до застосування подібних облікових процедур та спростити роботу з розроблення облікової політики. Можлива структура типової форми Наказу про облікову політику наведена на рис. 5.

Ще однією з вагомих проблем формування облікової політики є недостатня кваліфікація фахівців з її розроблення. Як зазначають В.В. Новодворська та О.О. Любар, труднощі розроблення облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не лише розуміти теорію, на якій ґрунтуються проголошені бухгалтерські принципи обліку, а й знати, якою мірою цих принципів дотримуватися на

практиці та який ступінь свободи допускається під час їх здійснення [13, с. 368–369].

Відображення в обліковій політиці окремих об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема витрат, у більшості вітчизняних суб'єктів господарювання також є далеким від досконалості. Підприємства переважно вказують лише перелік складників витрат, які вже й так наведені в П(С)БО 16 «Витрати», не враховуючи особливостей того виду діяльності, який вони безпосередньо здійснюють. Для вирішення цього питання, перед складанням облікової політики необхідно ретельно дослідити організаційно-технічні особливості діяльності та проаналізувати їх вплив на формування витрат. Зокрема, для підприємств газопостачання та газифікації порядок калькулювання собівартості робіт та послуг має свої особливості (щодо статей витрат, методики обліку та розподілу загальновиробничих витрат, складу інших витрат тощо), які відрізняються від підприємств інших галузей промисловості, тому в Наказі про облікову політику необхідно відображати перелік кон-



**Рис. 5. Типова структура Наказу про облікову політику**

*Джерело: узагальнено автором на основі [8; 12]*

кретних статей калькуляції, які є актуальними лише для підприємств даної галузі.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, облікова політика в частині витрат має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку витрат необхідні для ухвалення управлінських рішень, встановлення фінансових результатів діяльності підприємства та низки майнових показників, виконання чітких завдань структурними підрозділами, розрахунку планової та фактичної ефективності організаційно-технічних заходів

щодо розвитку й удосконалення виробництва тощо. Для вирішення порушуваних питань у нагоді можуть стати новітні дослідження у сфері розроблення збалансованої облікової політики, виконані, зокрема, в роботі [14].

Розроблення та затвердження облікової політики є вагомим етапом під час створення будь-якого підприємства, водночас перетворюючись на важливий елемент бухгалтерського обліку впродовж усього періоду існування цього підприємства, оскільки нові вимоги керівництва та зміни в законодавстві вимагають її постійного коригування та вдосконалення.

#### Список використаних джерел:

1. Радченко К.М. Витрати як об'єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2009. № 4(50). С. 132–134.
2. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. Бізнес Інформ. 2015. № 8. С. 194–199.
3. Реслер М. Облікова політика – основа методичного забезпечення обліково-аналітичного механізму. Економічний аналіз. 2012. № 11(4). С. 278–280.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
5. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки». URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
7. Гаценко-Колумбет О.П., Кургінян А.З. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2012. № 4(62). С. 52–54.

8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635.

9. Олійник О.В., Барановська Т.В. Витрати підприємства як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1 (31). С. 469–478.

10. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах із газопостачання та газифікації: Наказ Міністерства палива та енергетики України від 20.10.2006 № 394.

11. Войнаренко М.П., Аксьонова Т.М. Проблеми формування облікової політики підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2009. № 4. Т. 3. С. 96–99.

12. Ночовна Ю.О., Кулик В.А. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2013. № 776. С. 141–146.

13. Новодворська В.В., Любар О.О. Облікова політика підприємства як запорука ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку. Економічні науки. Серія «Економіка і менеджмент». 2012. Вип. 9(2). С. 363–369.

14. Височан О.О. ОРМ-модель облікової політики в діяльності небюджетних неприбуткових організацій. Інтелект-XXI. 2017. № 2. С. 230–235.

**Vysochan O.S., Hrytseliak O.I.**

## **FORMATION OF COST ACCOUNTING POLICY AT GAS SUPPLY AND GASIFICATION COMPANIES**

Significance of accounting policy for the proper organisation of the accounting process in the area of enterprise costs involves maintenance of maximization of the informational value of accounting department to obtain, process, and provide to interested users the data on volumes, dynamics, impact of costs on the final financial results and property status of the enterprise through the formation of an effective methodology for their accounting on the basis of generally accepted rules and principles and taking into account the needs and requirements of managerial personnel.

The purpose of the article is to study the current state and problems of accounting policy formation given the features of the organisation of the accounting process regarding the costs of domestic enterprises of gas supply and gas services in order to substantiate possibilities for its improvement.

Analysis of legal and regulatory framework has shown that there are no fundamental differences in the definition of the concept of "accounting policy" according to national and international standards, however, the amendments made to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" in 2017 expanded the organisational and methodological influence of the accounting policy on issues related not only to the preparation and submission of financial statements but also to the accounting as a whole.

Taking into account the organisational and technological features of activity and accounting at enterprises of gas supply and gasification, Order on Accounting Policy should reflect the following: accounts classes, used to account operating expenses; the method for accounting of ordering costs; cost accounting items; articles of production cost of works, services for each item of cost accounting used in the calculation; list and structure of fixed and variable general production costs; order and base of distribution of general production costs.

In our opinion, at the stage of drawing up of operating chart of accounts on expenses of gas supply and gasification companies, it is economically reasonable to use the following nomenclature of subsidiary accounts, opened to account 23 "Production": 231 "Natural gas transportation costs", 232 "Natural gas supply costs", 233 "Liquefied natural gas sales costs", 234 "Costs of gasification project works", 235 "Repair costs of gas networks", 236 "Repair costs of gas appliances", 237 "Costs of service plants and facilities", 238 "Costs of internal repair units", 239 "Other production costs".

Consequently, the accounting policy of costs has a great importance for efficient accounting organisation, because expediency, justification, and specification of the process of cost accounting is necessary for the adoption of management decisions, the establishment of financial results of the enterprise activity and a number of property indicators, the execution of clear tasks by structural units, the calculation of planned and actual effectiveness of organisational and technical measures in regards to the development and improvement of production.

**Key words:** accounting policy, costs, gas supply and gasification companies, production costs, accounting item, industry.