

УДК 657.21:637

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА**

В.А. Кононенко

Одеський державний аграрний університет

Ключові слова: *управлінський облік, витрати, біологічні активи, виробництво, рахунки.*

Анотація. *Проведені дослідження існуючої практики обліку витрат при виробництві продукції тваринництва та особливостей відображення в обліковому процесі господарських операцій з урахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розкриті причи-*

ни переходу в бухгалтерському обліку на міжнародні стандарти обліку і складання фінансової звітності. Наведена загальна схема формування витрат в тваринництві та методика закриття рахунку 232 «Тваринництво».

Вступ. Важливим питанням, яке постає перед вітчизняною наукою та практикою в бухгалтерському обліку, є формування такої інформації про виробничий процес, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства. Одним з факторів, який забезпечує успішне функціонування підприємства в умовах сучасного конкурентного середовища, є створення нової системи одержання інформації про процеси виробництва продукції тваринництва, застосування нових для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до обліку витрат і виходу продукції, що впливатиме на об'єктивність відображення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Таким чином, з підвищенням вимог з боку користувачів до відображення операцій і результатів господарської діяльності переглядається та уточнюється науково-практична база бухгалтерського обліку.

Підходи до побудови нової системи бухгалтерського обліку на найближче десятиріччя та на більш тривалий період мають враховувати особливості розвитку бухгалтерського обліку в ринковій економіці. Для інтеграції економіки України в світовий простір на Україні розпочато в 1998 році безпосереднє освоєння нової облікової системи. Постановою Кабінету Міністрів в 1998 році була затверджена «Програма формування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів». До 2005 року ця програма була повністю виконана, зокрема прийнято: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 32 Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (а на сьогодні уже прийнято 34 П(С)БО); Примітки до річної фінансової звітності; План рахунків та інструкцію щодо його застосування.

Крім того, були розроблені облікові регістри, форми первинних документів представлені в Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, Методичні рекомендації з обліку основних засобів, біологічних активів, які сприяють впровадженню та використанню на практиці реформованої моделі бухгалтерського обліку. Тобто, була створена нормативно-правова база, яка адаптована до конкретних умов господарювання та інституціонального середовища України.

З урахуванням узятих Україною зобов'язань щодо гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу, а також вимог до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що виходять на міжнародні ринки капіталу, з метою підвищення прозорості фінансової звітності українських підприємств, забезпечення її зіставлення із звітами іноземних компаній була схвалена Кабінетом Міністрів в 2007 році «Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», яка передбачає подальше реформування бухгалтерського обліку.

Біологічні активи як засіб виробництва сільськогосподарської продукції відіграють важливу соціально-економічну роль у забезпеченні розвитку економіки в цілому та аграрного сектору зокрема. Тому розробка та впровадження стандарту, який регулює облік лише активів сільського господарства, є актуальним і обґрунтованим. Разом із тим, як свідчить практика, запроваджені П(С)БО

30 «Біологічні активи» нові методологічні засади бухгалтерського обліку викликали окремі труднощі облікової роботи та не набули поширення у сільськогосподарських підприємствах. Однією з причин цього є недостатнє наукове дослідження та відсутність практичних рекомендацій щодо застосування окремих положень стандарту.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми обліку процесу виробництва постійно знаходяться у центрі уваги науковців. Вагомий внесок у їх дослідження зробили такі вітчизняні вчені: І.О. Белебеха, Б.І. Валуєв, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, В.Б. Моссаковський, Н.Л. Правдюк та інші. Проте залишаються не дослідженими питання впливу технологічних та організаційних особливостей на організацію та методику бухгалтерського обліку процесу виробництва, а тому виникає потреба у подальшому вивченні та науковому обґрунтуванні теоретико-методичних і практичних рекомендацій з удосконалення обліку витрат на виробництво продукції тваринництва в сільськогосподарських підприємствах.

Мета статті – надати практичні рекомендації з удосконалення обліку витрат при виробництві продукції тваринництва з урахуванням методологічних засад П(С)БО 30 «Біологічні активи» та існуючої облікової практики.

Результати досліджень. Вивчення наукових публікацій вітчизняних вчених [1; 2; 3; 4; 5] засвідчило про наявність протиріч у поглядах вітчизняних науковців щодо місця управлінського обліку в системі бухгалтерської інформації. Нерідко автори розглядають перехід до управлінського обліку як зміну виробничого обліку управлінським [1, с. 5]. Проте, річ не в зміні назви, а в суті цих змін. Ми вважаємо, що управлінський облік – це інформаційна система управління витратами, що інтегрує в собі сукупність форм і методів бюджетування, обліку, аналізу і контролю та спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень з метою задоволення потреб на всіх рівнях управління підприємством.

В цілому, інформаційне забезпечення управління витратами на виробництво продукції тваринництва включає не тільки продукт праці – інформацію, а й продукт діяльності кожного виробничого підрозділу. У зв'язку з цим, інформаційне забезпечення управління витратами на виробництво продукції тваринництва – це сукупність інформаційних потоків про витрати на виробництво продукції тваринництва з врахуванням потреб користувачів такої інформації. Досягнути цього можна за допомогою управлінського обліку, складові якого представлені на рис. 1.

Прийнята на сільськогосподарських підприємствах класифікація витрат є основою для вивчення об'єктів калькулювання, об'єктів обліку і калькуляційних одиниць. Підприємствами агропромислового комплексу класифікація витрат здійснюється у відповідності до технологічних особливостей, завдань і функціональних потреб бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних вимог в управлінні, плануванні, контролі, аналізі і розрахунку собівартості продукції в системі управління ефективністю виробництва. Є наступна класифікація: за економічним змістом (за елементами і статтям витрат); залежно від способу віднесення до собівартості (прямі та непрямі); залежно від обсягу виробництва (змінні та постійні); за ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво); за ефективністю використання (нормативні та фактичні); за господарськими процесам (витрати на постачання, витрати на виробництво, витрати на реалізацію); за функціями (технологічні, збутові, управлінські).

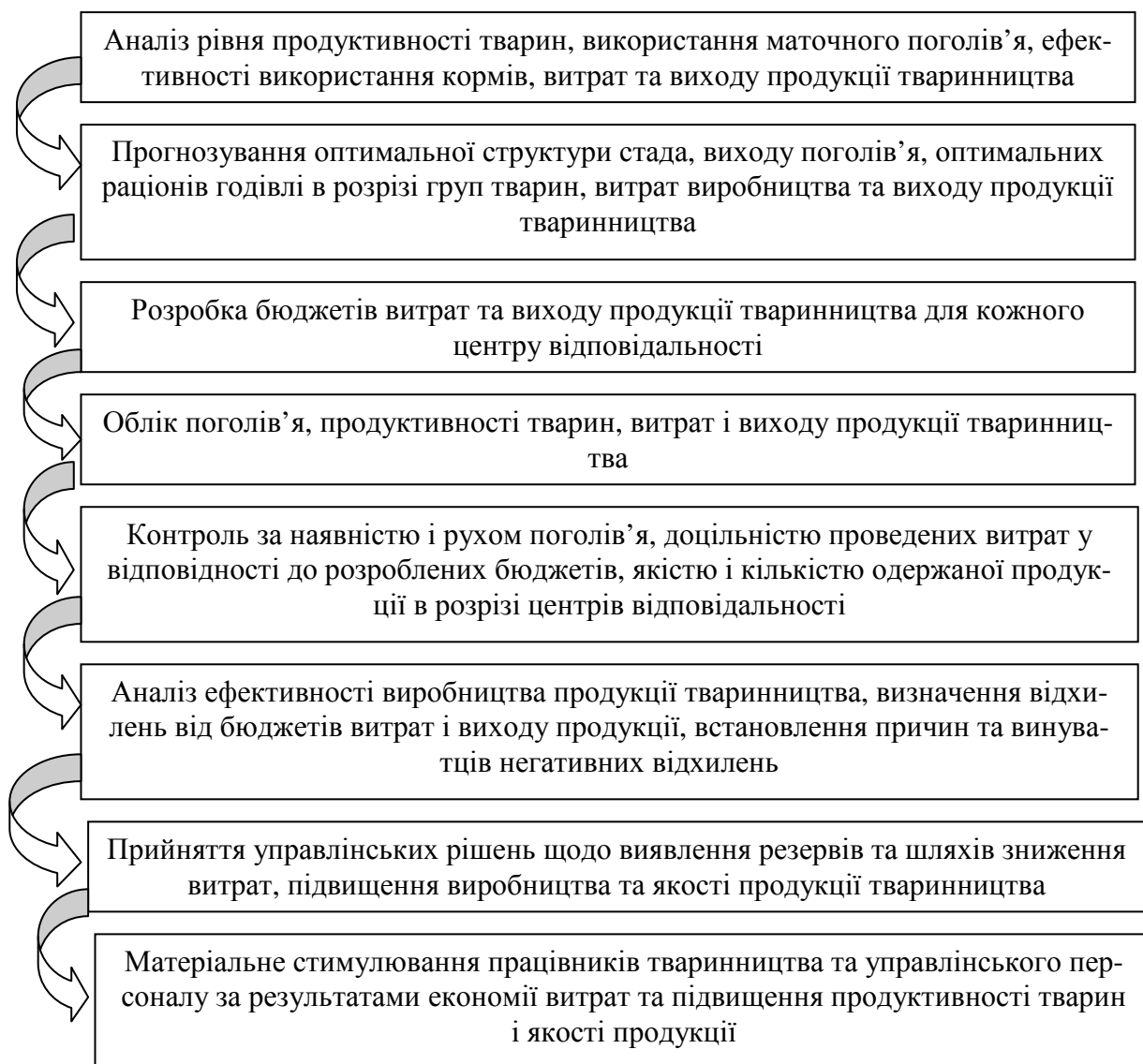


Рис. 1. Управління витратами на виробництво продукції тваринництва

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як процес, тобто сукупність взаємопов'язаних і таких, що виконуються в певній послідовності, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі можна виділити дві стадії: а) документування; б) групування і систематизація інформації. Калькулювання є одним із завдань управлінського обліку, що вирішується на другій стадії, тому немає потреби розглядати облік витрат та калькулювання відокремлено. Тому облік витрат в управлінському і фінансовому обліку є інтегрованим і ведеться на одних рахунках.

Досліджено, що класифікація сучасних систем обліку витрат здійснюється на підставі таких ознак: за ступенем нормування витрат; за повнотою відображення витрат. За ступенем нормування витрат системи обліку поділяються на фактичні, облікові (нормальні, обґрунтовані, стабільні) і нормативні (стандарт-кост). За повнотою відображення витрат системи бувають повні (фіксуються всі витрати) і часткові (фіксується тільки частина витрат – система “директ-костинг”).

З 1 січня 2007 року набрало чинність Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [6]. В зв'язку з цим з'явилась низка невиріше-

них методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів і витрат на їх перетворення, їх оцінки, визнання фінансових результатів тощо.

Доктором економічних наук Правдюк Н.Л. [3] досліджено, що важливим елементом побудови обліку витрат на виробництво є обґрунтоване встановлення його об'єктів. Вибір об'єкта обліку витрат має тісно узгоджуватись з об'єктом обліку поголів'я. Своєчасно та достовірно надана інформація про поголів'я тварин сприяє отриманню незалежної інформації про витрати на виробництво продукції та обґрунтованому визначенню собівартості продукції тваринництва, що вимагає, в свою чергу, відповідної організації контролю за збереженням поголів'я тварин. Нижче наведена рекомендована схема узгодження об'єктів обліку витрат та поголів'я в молочному скотарстві (рис. 2).

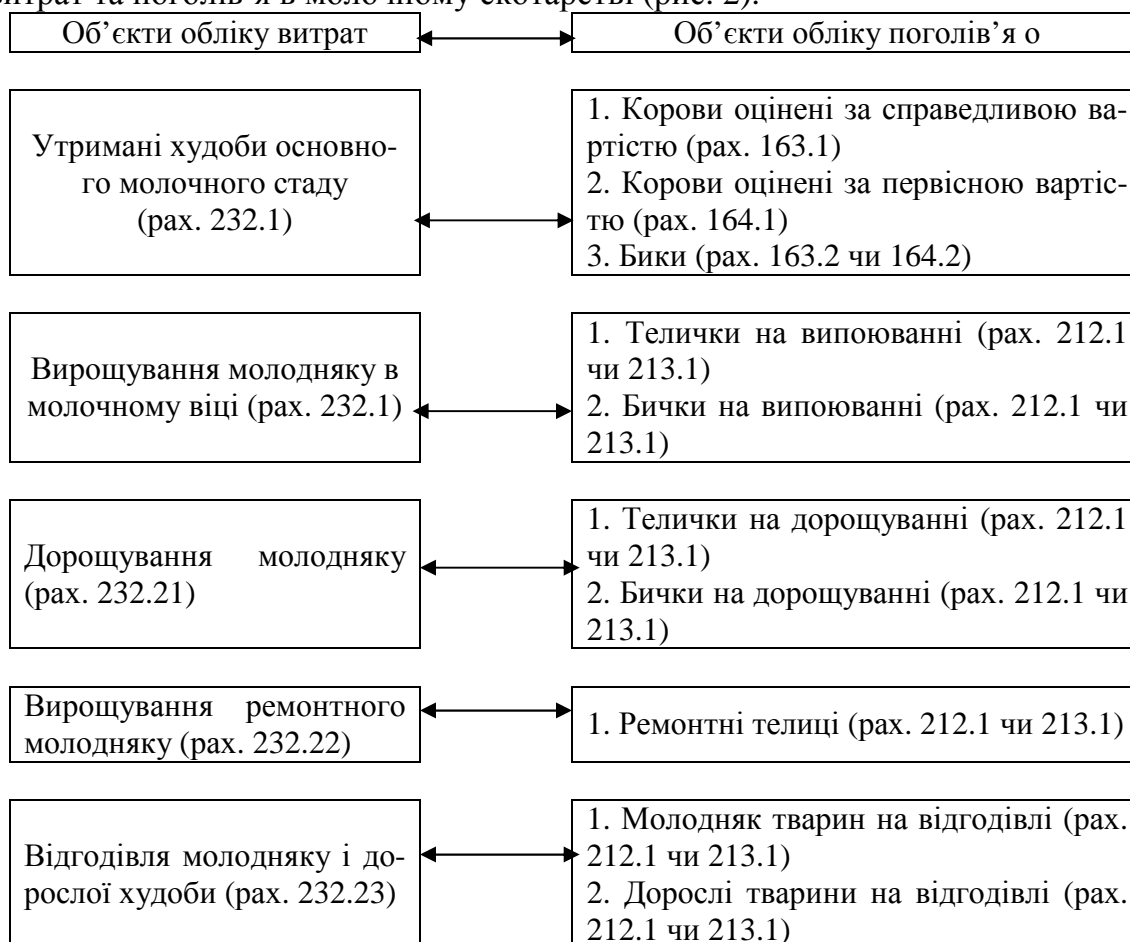


Рис. 2. Схема узгодження об'єктів обліку витрат та поголів'я в молочному скотарстві

Відповідно до Інструкції № 291 та робочого Плану рахунків сільськогосподарські підприємства ведуть облік витрат на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 232 «Тваринництво», по дебету якого відображають витрати понесені, на утримання тварин, а по кредиту – вихід продукції, оціненої за справедливою вартістю.

Нижче приведена загальна схема з обліку витрат і виходу продукції при утриманні худоби основного молочного стаду (табл. 1).

В обліковій політиці сільськогосподарських підприємств мають бути визначені методи оцінки готової сільськогосподарської продукції при її первинному відокремленню від біологічних активів. У відповідності до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» при первісному визнанні сільськогосподарська продукція

оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу.

Таблиця 1. Загальна схема з обліку витрат і оприбуткування готової продукції у молочному тваринництві

Рахунок 232.1 «Утримання молочного стада корів»

Дебет рахунку		Кредит рахунку	
Кореспондуючий рахунок	Стаття (елемент витрат)	Кореспондуючий рахунок	Види продукції
661	Витрати на оплату праці	272.1	Оприбуткування молока за справедливою вартістю
65	Відрахування органам соціального страхування	212.1	Оприбуткування приплоду за справедливою вартістю
208.2	Корми		
208.3	Медикаменти, дезінфікуючі матеріали	208.5	Оприбуткування гною за нормативними витратами
631	Роботи та послуги виконані сторонніми організаціями	...	Інша продукція
234	Роботи та послуги виконані власними допоміжними виробництвами	...	
131	Амортизація	...	
203,207, 22,661,65 та ін.	Витрати на утримання основних засобів	...	
912	Загально виробничі витрати у тваринництві	...	
...	Інші витрати	...	
Разом витрат		Разом вихід продукції	
710	Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
Сальдо		Сальдо	

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [7] визначено, що підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Всі джерела отримання інформації про ціни активного ринку в Методичних рекомендаціях об'єднані в три групи: самостійний збір інформації про ціни на ринку, отримання інформації від органів державного регулювання і інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є об'єктом державного цінового регулювання.

На наш погляд, найбільш реальним джерелом визначення ціни активного ринку та, відповідно, справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є дані статистичних бюлетенів, що видаються головними управліннями статистики області.

В кінці року субрахунок 232.1 «Утримання молочного стада корів» закрива-

ється наступним чином. Порівнюють суму обороту по дебету рахунку 232.1 (фактичні витрати) з сумою обороту по кредиту рахунку 232.1 (вартістю оприбуткованої продукції). У випадку перевищення суми дебетового обороту над сумою кредитового обороту підприємство на виявлену різницю відображає запис: по Дт 940 «Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» Кт 232.1 «Утримання молочного стада корів».

А у випадку перевищення суми кредитового обороту над сумою дебетового обороту підприємство на виявлену різницю відображає запис: по Дт 232,1 «Утримання молочного стада корів» Кт 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

Таким чином, після співставлення оборотів та відображення виявленої суми відхилень рахунок 232.1 «Утримання молочного стада корів» закривається і сальдо не відображається, а потреба у проведенні калькулювання собівартості продукції в фінансовому обліку відпадає, але це не означає, що її не потрібно проводити в управлінському обліку.

Висновки. Кардинальні зміни в структурі та формах власності, в організації та управлінні виробництвом обумовлюють необхідність удосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Важливим завданням, яке стоїть перед наукою і практикою бухгалтерського обліку, є формування такої інформації про виробничий процес, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства, зокрема тваринництва, що задовольняє першочергові потреби суспільства.

Перехід бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти сприятиме адаптуванню підприємств України у європейську спільноту, отриманню необхідної інформації для прийняття оперативних рішень та інтеграції економічних процесів.

Введення в облікову практику П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило існуючу методика оцінки при оприбуткуванні продукції сільськогосподарського виробництва при первісному її відокремленні від біологічного активу. Значна частина сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення і відображають в обліку оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю, що призводить в цілому до викривлення інформації в фінансовій звітності.

Література

1. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємств / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10
2. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік та фінанси АПК. – 2005. – №3. – С.4–14
3. Правдюк Н.Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств / Н.Л. Правдюк // Облік та фінанси АПК. – 2007. – №11–12. – С. 185–188
4. Правдюк Н.Л. Методичні особливості фінансового обліку в сільськогосподарських підприємствах / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 105–109
5. Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В.Г. Козак // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 115–122
6. П(С)БО 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790.

7. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / за ред. В.М. Жука // Облік та фінанси АПК. –2008. – № 1. –С. 5–22

Кононенко В.А. Актуальные вопросы учета затрат при производстве продукции животноводства

Аннотация. Проведены исследования существующей практики учета затрат на производство продукции животноводства и особенностей отражения в учетном процессе хозяйственных операций согласно П(С)БУ 30 «Биологические активы». Раскрыты причины перехода бухгалтерского учета на международные стандарты учета и составления финансовой отчетности. Приведена общая схема формирования затрат в животноводстве и методика закрытия счета 232 «Животноводство».

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, биологические активы, производство, счета.

Kononenko V.A. The actual issue of the cost accounting in the animal breeding production

Summary. The animal breeding production cost accounting and the economic operations registration reflection features according to SAU 30 “Biological assets” existing practice is lead. The book keeping transition on the international account standards and financial reporting reasons are reveled. The cost formation in animal breeding general schem and the account 232 “Animal breeding” closing technique are resulted.

Keywords: Managerial accounting, cost, biological assets, production, accounts.