

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Левченко З.М., к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

З метою уніфікації методичних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств вивчені методичні рекомендації щодо розпорядчого документа з облікової політики відносно обліку витрат діяльності та проведений аналіз їх застосування в практиці облікової роботи. Досліджений порядок формування облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності. Обґрунтовані та запропоновані елементи облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності з урахуванням галузевих особливостей сільського господарства, використання в процесі виробництва біологічних активів та здійснення їх біологічних перетворень.

Ключові слова: *облікова політика, витрати, сільськогосподарська діяльність, біологічні активи, біологічні перетворення.*

Постановка проблеми. Облікова політика як елемент організації обліку за час проведення економічних реформ в Україні знайшла своє втілення у визначенні методологічної складової системи бухгалтерського обліку підприємства. З моменту прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства» облікова політика та порядок її формування на підприємствах отримали організаційне та методичне підґрунтя у вигляді прийнятих нормативних актів та методичних рекомендацій з питань обліку окремих господарських об'єктів. Сформулювалися основні вимоги до розпорядчого документа щодо облікової політики підприємства та визначений перелік його елементів.

Економічний розвиток підприємств, подальше удосконалення систем

бухгалтерського обліку та оподаткування, зміни в розумінні ролі обліку в управлінні підприємством спричиняють вимоги до конкретизації методичних засад формування облікової політики щодо обліку господарської діяльності. В аграрному виробництві специфіка галузі потребує врахування її особливостей. В сукупності це зумовлює потребу дослідження питань формування облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За роки облікових реформ, що розпочалися з часу прийняття національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які започаткували варіативність методик обліку та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, постійно вивчаються організаційні та методологічні аспекти формування облікової політики.

Основні організаційно-методологічні питання формування облікової політики підприємства щодо витрат сільськогосподарської діяльності та проблемні сторони щодо формування облікової політики взагалі та її реалізації в аграрних підприємствах України знайшли висвітлення в наукових працях вітчизняних вчених М.Білухи, П.Хомина, М.Пушкаря, М.Кужельного, Ф.Бутинця, Н.Малюги, С. Голова, Л.Ловінської, В.Сопка, Т.Дроздової та інших.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1].

Таке визначення облікової політики як інструмента організації обліку призводить до різноманіття методик, які можуть використовуватися в конкретних умовах окремих підприємств. В той же час науковці закликають до їх уніфікації. На думку В.Б. Моссаковського, в сучасних умовах, де це можливо, доцільно здійснювати гармонізацію національних стандартів із подальшою їх стандартизацією й уніфікацією, щоб підприємства країни вели облік за єдиною методикою з метою досягнення порівнянності окремих господарюючих суб'єктів і країни в цілому [2].

Панкова М.М. та Ніколенко Р.Б. наголошують на значенні для обліку витрат, що впливає на вибір облікової політики, поділу їх на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду[3]. Це зумовлює актуальність даного дослідження.

Постановка завдання. Питання облікової політики щодо витрат діяльності підприємства достатньо вивчені, але потребують поглибленого дослідження особливості формування її щодо витрат сільськогосподарської діяльності як галузі виробництва зі специфічними характеристиками об'єктів обліку, зокрема: біологічних перетворень біологічних активів; сільськогосподарської продукції; можливого її використання як виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження.

З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», який вніс кардинальні зміни в систему обліку виробництва в сільському господарстві, виникла потреба у формуванні облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності.

Сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів[4].

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати, пов'язані з перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Об'єкти обліку витрат повинні відповідати об'єктам обліку біологічних активів на рахунку обліку витрат виробництва відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[4]. Ця норма є імперативною. Але окремі питання обліку витрат потребують вибору окремих методик, які в сукупності формують облікову політику.

До розпорядчого документу щодо облікової політики підприємства з питань обліку витрат згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства рекомендовано включати наступні елементи:

- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [5].

Розглянемо окремі елементи методики обліку витрат сільськогосподарської діяльності з метою включення їх до облікової політики підприємства.

1. Застосування рахунків 8 та/або 9 класів стосується обліку витрат періоду. Поділ витрат на витрати виробництва та витрати періоду є суттєвим і визначає потребу організації обліку та формування облікової політики не лише щодо витрат всієї діяльності, а і щодо витрат основної діяльності. В аграрному виробництві до складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;

- загальновиробничі витрати.

Дані вимоги до складу витрат дають характеристику собівартості виробництва сільськогосподарської продукції у відповідності до її змісту за економічними елементами. Для обліку витрат за економічними елементами і передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами», які , в свою чергу, можуть або використовуватись транзитом з наступним віднесенням витрат на рахунок обліку виробництва, або не використовуватись взагалі з можливістю прямого віднесення визнаних витрат виробництва до собівартості конкретних об'єктів обліку біологічних перетворень біологічних активів.

2. Перелік і склад загальновиробничих витрат наведено в П(С)БО 16 «Витрати». Саме цей стандарт визначає можливість їх поділу на змінні та постійні і потребу вибору бази розподілу цих витрат на об'єкти обліку основного виробництва. Методичні рекомендації з планування, обліку і

калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств не рекомендують аграрним товаровиробникам поділяти загальновиробничі витрати на постійні та змінні, а пропонують визнавати їх змінними. Крім того, цей документ рекомендує можливі бази розподілу загальновиробничих витрат в залежності від галузі сільськогосподарської діяльності: пропорційно прямим витратам без врахування: в рослинництві вартості насіння; в тваринництві – вартості кормів; в промислових виробництвах – без вартості сировини [6].

Не поділяти загальновиробничі витрати на постійні і змінні є лише рекомендація. Тому пропонуємо аграрним підприємствам все ж передбачити можливість такого поділу в окремих галузях. Наприклад, в тваринництві та промислових виробництвах, де використовуються об'єкти промислової нерухомості, які потребують витрат на їх утримання, існує потреба відносити ці витрати до постійних. Пропонуємо обирати базу розподілу для постійних загальновиробничих витрат за критеріями, які передбачені П(С)БО 16 «Витрати», а саме: години праці, сума заробітної плати, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

3. Бухгалтерський облік витрат виробництва за окремими об'єктами здійснюється в розрізі калькуляційних статей. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюється підприємством самостійно. Є затверджений перелік згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. М. Ф. Огійчук та В. М. Пархоменко дають свою номенклатуру статей витрат на біологічні перетворення, яка дещо відрізняється від офіційної [7]. Підприємство повинно прийняти власне рішення щодо цього елемента облікової політики.

Цей перелік ми не вважаємо вичерпним.

В сучасних економічних умовах сума загальновиробничих витрат значно зростає. Крім того, за складом загальновиробничі витрати не однорідні. В аграрних підприємствах в складі загальновиробничих витрат

обліковуються також витрати на утримання та експлуатацію машин і механізмів, які неможливо прямо віднести на собівартість конкретних об'єктів сільськогосподарського виробництва, які не можуть бути розподілені за загальними правилами розподілу загальновиробничих витрат і потребують власних методик.

З метою формування облікової політики щодо обліку загальновиробничих витрат пропонуємо наступне. В робочому плані рахунків у складі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» виділяти кілька субрахунків (аналітичних рахунків) в залежності від галузевої специфіки аграрного виробництва та особливостей обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів. Серед них виділити рахунки для обліку витрат на утримання та експлуатацію тракторів та на утримання сільськогосподарських машин.

Витрати на утримання машин і обладнання нормативні документи рекомендують теж розподіляти як і решту загальновиробничих витрат. На нашу думку, для таких видів витрат доцільно передбачити інші варіанти бази розподілу. Для витрат на утримання тракторів пропонуємо обирати за базу розподілу обсяг виробітку в еталонних гектарах або фізичних одиницях роботи; для витрат на утримання сільськогосподарських машин та комбайнів – обсяг виробітку у фізичних одиницях роботи або годинах праці.

Як окремі елементи облікової політики щодо обліку витрат сільськогосподарської діяльності пропонуємо зазначити в розпорядчому документі наступні положення:

1. Види незавершеного виробництва, які мають місце в технологічному процесі сільськогосподарського підприємства та методи його оцінки на дату балансу.

2. Методи обліку витрат, які застосовує підприємство для конкретних видів виробництв. Зазвичай, в сільському господарстві використовуються простий, по передільний, позамовний та нормативний методи. Більшість сільськогосподарських виробництв базується на використанні нормативного

методу обліку і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Більше того, незважаючи на вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінювати сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, аграрні підприємства намагаються продовжувати використовувати в обліку саме нормативний метод калькулювання собівартості готової продукції.

На нашу думку, в зв'язку з обов'язковістю оцінки готової продукції в момент її первісного визнання за справедливою вартістю, в питаннях облікової політики щодо вибору методу обліку витрат сільськогосподарської діяльності підприємства мають можливість обирати серед більшого їх кола, зокрема, використовувати методи, що поширені в зарубіжних країнах (табл..1).

Таблиця 1.

Методи обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції [8, с.199]

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

3. З метою вибору методу калькулювання собівартості підприємствам необхідно визначитись з класифікацією продукції, яка одержується в одному технологічному циклі. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів наводять приклади біологічних активів та сільськогосподарської продукції [9]. Ґрунтуючись на цій інформації підприємствам необхідно в обліковій політиці визначитись щодо виду

продукції конкретного сільськогосподарського виробництва: основна, супутня чи побічна; та обрати методи калькулювання собівартості кожного виду.

4. Для організації обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції важливо визначитись з місцем обліку повних витрат на умовах «франко» для кожного об'єкту витрат сільськогосподарського виробництва: «франко-поле», «франко тік», «франко-місце зберігання», «франко-місце реалізації». Такі умови повинні мати місце в розпорядчому документі підприємства щодо облікової політики витрат сільськогосподарської діяльності.

Висновки. Формування облікової політики для підприємства наразі є актуальним питанням організації обліку. За роки реформ в царині бухгалтерського обліку і аудиту, зумовлених намаганням України інтегруватися до загальноєвропейського економічного простору, підприємства аграрного сектору мають певний досвід з цього питання.

Досягнення порівнянності звітної інформації щодо результатів діяльності аграрних підприємств можливе шляхом уніфікації основних положень облікової політики, зокрема щодо обліку витрат. З метою удосконалення облікової політики аграрних підприємств та досягнення мети уніфікації розпорядчого документа з облікової політики щодо обліку витрат сільськогосподарської діяльності доцільне застосування запропонованих положень.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : Монографія / В. Б. Моссаковський. – Київ : «Інтерпрес ЛТД», 2009. – 326 с.
3. Панкова М. М., Ніколенко Р. Б. Витрати виробництва в обліковій

політиці підприємства згідно з Податковим кодексом України. / М. М. Панкова, Р. Б Ніколенко. [Електронний ресурс] - Режим доступу : http://www.rusnauka.com/26_NII_2011/Economics/7_92221.doc.htm

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27 черв. 2013р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 трав. 2001 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / за ред. М. Ф. Огійчука та В. В. Пархоменка. – Харків : Фактор, 2008. – 464 с.
8. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29 груд. 2006 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

Левченко З. М. Формирование учетной политики относительно расходов сельскохозяйственной деятельности. В статье с целью унификации методических подходов к формированию учетной политики

аграрных предприятий изучены методические рекомендации относительно распорядительного документа по учетной политике по поводу учета затрат деятельности и проведен анализ их использования в практике учетной работы. Исследован порядок формирования учетной политики относительно затрат сельскохозяйственной деятельности. Обоснованы и предложены элементы учетной политики относительно затрат сельскохозяйственной деятельности с учетом отраслевых особенностей сельского хозяйства, использования в процессе производства биологических активов и осуществления биологических преобразований.

Ключевые слова: учетная политика, затраты, сельскохозяйственная деятельность, биологические активы, биологические преобразования.

Levchenko Z. M

The formation of accounting policy of costs agricultural activities.

The article deals with the formation of accounting policy of agricultural enterprises in the conditions of reforming Ukraine's economy against the background of economic and social changes. One of the requirements of analysis of the agricultural economy and the financial sustainability of agricultural enterprises is the opportunity comparability of reporting information. One of the conditions to achieve this is to unify the accounting policy of the industry. At the same time accounting system should take into account and ensure financial and organizational characteristics of each particular enterprise.

In the article there were studied methodical approaches to the formation of accounting policy of agricultural enterprises based on Guidelines for accounting policies (for a part of costs) in order to standardize methodological approaches. There was analysed their use in the practice of accounting. The order of formation of accounting policy on the costs of agricultural activities is investigated. The elements of cost accounting policy on agricultural activities, taking into account sectoral characteristics of agriculture, the use in the production of biological assets and the implementation of their biological transformations is grounded and

proposed. In particular, it is proposed to include administrative documents of accounting policy elements related to the definition of cost accounting methods for maintenance and operation of machinery and equipment in the course of agricultural activities; production cost accounting methods involving foreign experience; division accounted overhead cost into fixed and variable concerning agricultural activities; justification for the classification of agricultural products to the calculation of cost.

The proposed elements of the accounting policy will take into account the peculiarities of accounting of agricultural production in individual enterprises and provide opportunities comparability in the analysis in a broader scale.

Keywords: accounting policies, costs, agricultural activities, biological assets, biological conversion.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.