

**О.П. ПАНАДІЙ**

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

## **Методичні розробки для цілей управлінського обліку в сільському господарстві й інших галузях економіки України: порівняння та критика**

*У статті здійснено короткий огляд методичних рекомендацій, розроблених для цілей облікового забезпечення управління витратами та розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві України та в інших сферах народного господарства, зокрема у будівництві, торгівлі, транспортній галузі тощо. На основі проведеного порівняльного аналізу визначено спільні та відмінні структурно-логічні елементи в опрацьованих методичних документах. Виділення цих відмінностей дозволило визначити основні переваги Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств над аналогічними розробками в інших галузях, а також встановити ключові недоліки цього документа, які характеризують потребу в його удосконаленні. Окреслено напрямки узгодження цих методичних рекомендацій з потребами практики та вітчизняним нормативним забезпеченням бухгалтерського обліку для цілей розвитку управлінського обліку в аграрному виробництві.*

**Ключові слова:** управлінський облік, собівартість продукції, стандартизація обліку, сільське господарство.

**А.П. ПАНАДІЙ**

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», г. Киев, Украина)

## **Методические разработки для целей управленческого учета в сельском хозяйстве и других отраслях экономики Украины: сравнение и критика**

*В статье осуществлен короткий обзор методических рекомендаций, разработанных для целей учетного обеспечения управления затратами и расчета себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве Украины и в других сферах народного хозяйства, в частности в строительстве, торговле, транспортной отрасли и т.д. На основании проведенного сравнительного анализа определены идентичные и отличительные структурно-логические элементы в упомянутых методических документах. Выделение этих отличий позволило определить основные преимущества Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий перед аналогичными разработками в других отраслях, а также установить ключевые недостатки этого документа, которые характеризуют потребность в его усовершенствовании. Очерчены направления приведения этого документа в соответствие с потребностями практики и отечественным нормативным обеспечением бухгалтерского учета для целей развития управленческого учета в аграрном производстве.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, себестоимость продукции, стандартизация учета, сельское хозяйство.

# Methodological Development for Purposes of Management Accounting in Agriculture and Other Economic Sectors of Ukraine: Comparison and Criticism

*This article provides a brief overview of guidelines developed for the purposes of accounting support for management of expenses and calculating the cost of goods (works, services) in agriculture sector of Ukraine and in other economic sectors, particularly in construction, trade, transport and so on. Based on the comparative analysis, the common and differ structural logic elements in processed guidance documents are being defined. Separation of these differences made it possible to identify the main benefits of Methodological recommendations for planning, accounting and calculation of costs of goods (works, services) in agricultural enterprises over the similar developments in other sectors, as well to establish key shortcomings of this document, describing the need for its improvement. The directions for harmonization of the guidelines with practical needs and national accounting regulations are outlined with the aim to develop management accounting in agricultural production.*

**Keywords:** management accounting, costs of production, standardization of accounting, agriculture.

**Постановка проблеми.** Основним об'єктом, на який спрямовуються дослідження у галузі управлінського обліку, є витрати підприємств, адже у них конвертуються всі активи та зобов'язання, а собівартість продукції – головний параметр, контроль за яким через застосування відповідних управлінських заходів підприємств або менеджер здатний забезпечити самостійно. У ринковому середовищі, де ціни на продукцію встановлюються за законами попиту та пропозиції, можливість впливу сільськогосподарського підприємства та його облікових служб на ринкове ціноутворення на ті види продукції, які ним виробляються, зводиться до мінімуму. Для цілей управління доходами підприємств у сфері сільського господарства може використовувати лише інструменти регулювання якості продукції та відомості про можливість її продажу за альтернативними каналами (де роль бухгалтерів полягає у визначенні ефекту від цих альтернатив з урахуванням рівня трансакційних витрат за кожним із напрямків реалізації).

Отже, із трьох основних економічних компонентів бізнесу (активів, доходів та витрат) управлінський облік у сільському господарстві повноцінно впливає на витрати, управління якими характеризує ефективність використання активів та обґрунтованість прийняття зобов'язань, що прямо впливає на економічну безпеку, стабільність розвитку підприємства, його прибутковість та конкурентоспроможність.

Бухгалтерські стандарти окреслюють лише рамкові правила обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. За кордоном увесь процес налагодження такого обліку на практиці віддається на розсуд професійного бухгалтера, що і визначає рамки управлінського обліку. У вітчизняних реаліях, враховуючи менталітет бухгалтерів, орієнтований на пострадянські традиції інструктивного забезпечення

обліку, функціонують методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Звичайно, за їх допомогою неможливо налагодити роботу усіх без виключення компонентів системи управлінської бухгалтерії, однак вони покликані полегшити її ведення. Проте ці рекомендації не позбавлені недоліків, які не дозволяють в повній мірі застосовувати прогресивні методи управлінського обліку в діяльності сільськогосподарських підприємств, і дослідження цих недоліків з метою їх усунення набувають особливої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розвитку теорії та методології управлінського обліку присвячено праці багатьох зарубіжних та вітчизняних учених, серед яких К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Л.І. Хоружій, С.Ф. Голов, В.Б. Моссаковський та ін. Методичні та праксеологічні аспекти розвитку управлінського обліку в сільському господарстві України ставали об'єктом досліджень Б.В. Мельничука, Н.Г. Чумаченко, І. Белоусової, В.В. Сопко, Н.М. Савченко та ін. Проте питання співвідношення між рекомендаціями з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції для цілей управлінського обліку в сільському господарстві та інших галузях, а також питання відповідності висвітлених у них положень вимогам стандартів обліку та потребам практики в працях дослідників висвітлені недостатньо.

**Мета статті** є порівняння методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві та інших галузях національного господарства України, виявлення недоліків методичного забезпечення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах та окреслення напрямків удосконалення цих методичних рекомендацій.

## Бухгалтерський облік

**Виклад основного матеріалу.** Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [3]. Однак у стандарті визначено лише основні принципи обліку витрат підприємства і ніяким чином не регламентовано порядок розрахунку собівартості тієї чи іншої продукції (робіт, послуг) підприємств. Більше того: документами такого рівня не враховуються галузеві аспекти діяльності господарюючих суб'єктів (це і не вимагається при їх побудові, оскільки вони формують загальну методологію, а не методику ведення обліку в тій чи іншій сфері національного господарства). Для врахування цих аспектів п. 6 статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] відповідним міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади делеговано право в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробку на базі національних П(С)БО методичних рекомендацій щодо їх застосування.

На сьогодні в Україні наказами відповідних міністерств та відомств затверджено наступні методичні документи з бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які є одночасно методичними орієнтирами для узгодження систем фінансового та управлінського обліку:

- Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [8];

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [9];

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47 [11];

- Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 29.03.2002 р. № 64 [10];

- Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [12];

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 (текст цих рекомендацій не наводиться, тому аналіз їх неможливий) [14];

- Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту, затверджені наказом Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 25.03.2008 р. № 72 [15];

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300 (характеризують особливості визнання та обліку лише однієї групи витрат за видами діяльності, тому не є порівнюваними з іншими рекомендаціями) [7];

- Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 31.12.2010 р. № 573 [13].

Аналіз загальної структури рекомендацій, по яких проводиться порівняння (методичних рекомендацій № 65, № 132, № 47, № 64, № 145, №72, №573), свідчить про приблизно однаковий набір основних розділів, з яких вони складаються. Ця структура представлена на рис. 1.

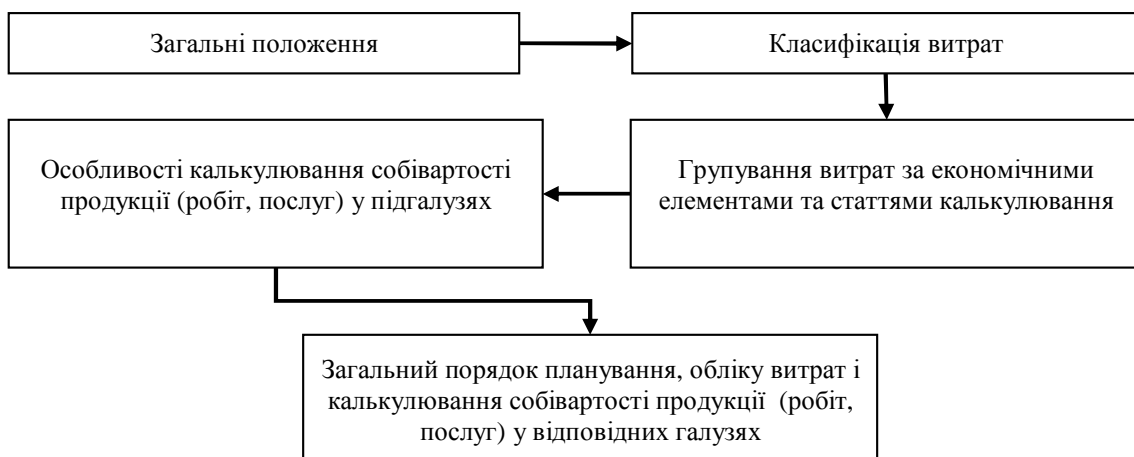


Рис. 1. Спільні риси в структурі методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості, діючих в Україні

Джерело: власні дослідження автора.

Загальні положення – «обов'язковий» підрозділ усіх розглянутих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості. Інформація, що міститься в цій частині, доволі різноманітна, але в основному вона являє собою визначення сфери застосування рекомендацій та переліку термінів, які використовуються в них.

Класифікація витрат. Номенклатура класифікаційних груп в різних рекомендаціях

відрізняється, але відповідний розділ присутній у кожному з проаналізованих документів. У більшості рекомендацій такі класифікації відображають поділ витрат за різними напрямками для цілей управлінського обліку. У табл. 1 згруповано ознаки класифікації затрат та їх врахування у всіх вищенаведених методичних рекомендаціях.

Таблиця 1

**Класифікація витрат у методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання собівартості, діючих в Україні**

№	Ознаки класифікації витрат	Наявність ознак у методичних рекомендаціях						
		№65	№132	№47	№64	№145	№72	№573
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Залежно від місця виникнення витрат	+	-	+	+	+	-	+
2.	Залежно від характеру виконуваних технологічних процесів (витрати основних, обслуговуючих та допоміжних виробництв)	+	-	+	-	-	+	-
3.	За елементами витрат	+	+	+	+	+	+	+
4.	За статтями витрат	+	+	+	+	+	+	+
5.	За способами віднесення витрат на собівартість (прямі, непрямі)	+	-	+	+	-	+	+
6.	За ступенем впливу обсягів продукції (робіт, послуг) на собівартість (постійні та змінні)	+	-	+	+	+	+	+
7.	За складом витрат (однорелементні, комплексні)	+	-	+	-	+	-	-
8.	За звітними періодами	+	-	+	+	+	-	+
9.	За доцільністю (продуктивні, непродуктивні, надзвичайні)	+	-	+	-	-	-	+
10.	За видами діяльності (основна, операційна, фінансова, інвестиційна, надзвичайна)	-	-	-	+	+	+	+
11.	За об'єктами обліку витрат	-	-	-	+	-		
12.	По відношенню до собівартості (виробничі витрати і витрати періоду)	-	+	-	+	-	+	+
13.	За джерелами фінансування	-	-	-	+			-
14.	За можливістю контролю (контрольовані та неконтрольовані)	-	-	-	-	+	-	-
15.	За принципами організації (управління) (планові та позапланові)	-	-	-	-	+	-	-

Дані таблиці переконливо ілюструють те, що у методичних рекомендаціях № 132 не знайшли свого відображення наукові розробки класифікацій витрат для цілей управлінського обліку. У цих рекомендаціях реалізовано лише визначений чинним П(С)БО 16 поділ витрат за видами діяльності, за елементами витрат та статтями калькулювання. У той же час загальним недоліком решти класифікацій у інших методичних рекомендаціях є те, що за ознаками в їх тексті навіть не здійснювалася спроба розшифрування статей витрат підприємств, які відносяться до тих чи інших класифікаційних груп (наприклад, не окреслено чітко хоча б типових переліків постійних та змінних, основних та накладних, продуктивних та непродуктивних витрат,

не розбудовано ієрархії місць виникнення витрат, не здійснено хоча б орієнтовного розподілу статей витрат на одноелементні та комплексні тощо).

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькулювання. Відповідні розділи існують у всіх методичних рекомендаціях з обліку витрат, і їх наявність пояснюється присутністю таких класифікацій у П(С)БО 16. З огляду на галузеві особливості діяльності підприємств, для яких такі методичні рекомендації розроблялися, перелік статей калькулювання і номенклатура витрат, які включаються до окремих економічних елементів, відрізняються між собою. Однак суттєвою перевагою деяких документів (наприклад, методичних рекомендацій № 65, методичних рекомендацій

№ 145) є те, що групування витрат за економічними елементами у них не повторює класифікацію, подану в П(С)БО 16, а розширює її, пояснюючи, які саме види витрат операційної діяльності включаються до окремих елементів витрат галузі. Тим самим задається орієнтир для розшифрування джерел інформації, з яких формується розділ II Звіту про фінансові результати підприємств. На жаль, у методичних рекомендаціях № 132 класифікація витрат за елементами ідентична їх поділу за тією ж ознакою у П(С)БО 16. Це частково пояснюється наявністю широкого спектру підгалузей аграрного виробництва і складністю ідентифікації всіх витрат, які включаються до відповідного елемента у цих підгалузях. Однак на практиці бухгалтери сільськогосподарських підприємств змушені формувати відповідний розділ у звітності про результати діяльності, тому навіть у агроформуваннях з широкою номенклатурою продукції та послуг витрати за елементами згрупувати все ж можливо. Звідси висновок, що в разі активізації досліджень обліку в кожній з ланок аграрного виробництва визначення типового переліку витрат, які включаються до відповідних елементів, можливе і потрібне для закріплення на методичному рівні з метою полегшення роботи бухгалтерів.

Загальний порядок планування, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у відповідних галузях. Аналіз положень цих підрозділів різних методичних рекомендацій свідчить про те, що:

1) Рекомендації по плануванню витрат зводяться до повторення інформації з їх класифікації за статтями (лише з означенням того, у відповідності до яких одиниць виміру плануються відповідні витрати) або до означення загальних принципів планування. У методичних рекомендаціях № 132 реалізовано саме останній варіант. Відсутність змістовності у розділах, присвячених плануванню витрат (у тому числі і в Методичних рекомендаціях № 132), на наш погляд, пояснюється, як мінімум, одразу трьома причинами. Перша причина – поступ до ринкової моделі господарювання в Україні, де єдині для всіх підприємств принципи планової економіки уже давно не спрацьовують. Друга, яка слідує з вищевказаної – відсутність затверджених галузевих нормативів витрат за статтями. Третя причина, прямо не пов'язана з першими двома – розвиток альтернативних технологій виробництва одних і тих же видів продукції, при застосуванні яких підприємства несуть неоднакові витрати та отримують неоднаковий результат. Останнє, у свою чергу, ускладнює (навіть унеможливує) розробку відповідних нормативів на державному рівні. Наявність цих факторів дозволяє зробити висновок про те, що планування витрат у будь-яких підприємствах, а тим більше – у сільськогосподарських, затиснути в рамки методичних рекомендацій практично неможливо. Розробка методик планування у нових умовах стає прерогативою кожного конкретного підприємства.

Тому присутність відповідних розділів у методичних рекомендаціях з обліку витрат (у тому числі й у методичних рекомендаціях № 132), на нашу думку, втрачає сенс;

2) Рекомендації з обліку витрат у більшості галузевих методичних документів обмежуються повторенням номенклатури статей калькулювання собівартості продукції. У деяких рекомендаціях наводяться перелік та характеристика методів обліку витрат (позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний тощо), однак підходи до практичної реалізації цих методів відсутні. Також у цих розділах рекомендацій частково виражені правила, за якими враховуються у витратах на виробництво різні статті затрат (зазвичай це стосується питань оцінки, тобто визначення вартості, за якою ті чи інші елементи продуктивних сил включаються до витрат). Кореспонденція ж рахунків (тобто як необхідний і невід'ємний елемент методики обліку, який дозволяє відображати інформацію на потрібних носіях) з обліку витрат присутня лише у методичних рекомендаціях № 145. Мало уваги приділено методичній складовій обліку витрат, у тому числі у сільськогосподарських підприємствах, у той час як інформація про відображення витрат виробництва та інших витрат, яка надана бухгалтерам для користування в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджена Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [1] (далі – Інструкція № 291), є недостатньою для організації та ведення обліку за об'єктами витрат;

3) Порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у методичних рекомендаціях висвітлює загальні правила калькулювання собівартості у галузях, для яких ці рекомендації розроблено. У Методичних рекомендаціях № 132 цей розділ містить послідовність визначення собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Особливості калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у підгалузях. У тих методичних рекомендаціях з розглянутих, якими передбачено порядок калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), ця частина по змісту та по текстовому наповненню значно більш стисла, ніж частина, яка висвітлює загальний порядок калькулювання по методичних рекомендаціях. Однак у методичних рекомендаціях № 132 картина діаметрально протилежна, оскільки порядку калькулювання собівартості у кожній з підгалузей присвячено цілі підрозділи (зокрема, калькулювання в допоміжних виробництвах, у рослинництві, у тваринництві, у підсобних виробництвах). Це пов'язано з тим, що методичні рекомендації № 132 охоплюють порядок обліку і калькулювання найбільш широкого спектру об'єктів – за великим рахунком, усю сільськогосподарську діяльність. До того ж кожна з підгалузей має свої особливі об'єкти обліку витрат, а відповідно – і об'єкти калькулювання. Методика калькулювання, передба-

чена у них, враховує особливості вирощування сільськогосподарських культур та виробництва продукції тваринництва; у той же час калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) не позбавлене недоліків.

Окрім проблем, які випливають з порівняльного аналізу методичних рекомендацій з обліку витрат та калькулювання собівартості, діючих в Україні, Методичні рекомендації № 132 мають і ряд своїх «внутрішніх» недоліків. На деякі з них у своєму листі від 29.09.2009 р. № 31-34000-20-5/26023 [16] вказував і вищий методологічний орган з бухгалтерського обліку – Міністерство фінансів.

В листі слушно зазначається, що методичні рекомендації № 132 у непоодиноких випадках не відповідають національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, що є також наслідком неприведення їх у відповідність до змін, яких набуває нормативне забезпечення бухгалтерського обліку. З часу останнього оновлення цих рекомендацій було внесено безліч змін до П(С)БО, введено в дію декілька нових стандартів (зокрема, П(С)БО 30, норми якого впливають на порядок визнання витрат та калькулювання собівартості у сільському господарстві), внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо можливості та обов'язку складання і подання фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів. Нижче слідує перелік невідповідностей методичних рекомендацій № 132 чинному нормативно-правовому забезпеченню, викладений у листі:

• порядок визнання фінансових витрат сільськогосподарських підприємств, визначений методичними рекомендаціями № 132, не враховує норм П(С)БО 31 в частині фінансових витрат, які підлягають капіталізації;

• потребують узгодження між собою п. 2.15 методичних рекомендацій № 132 та п. 24 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2] в частині відображення в обліку запасів за найменшою з двох оцінок (первісною або чистою вартістю реалізації);

• п. 2.24 Методичних рекомендацій не кореспондує з Інструкцією № 291 в частині невиключення до витрат на збут витрат, які, за рекомендаціями, згідно з договором поставки виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо);

• оцінка продукції власного виробництва в абзаці першому п. 5.3 (за плановою собівартістю, що коригується в кінці року до фактичного рівня) не відповідає п. 12 П(С)БО 30 (від себе додамо, що в світлі змін, які внесені до П(С)БО наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [6], п. 5.3 рекомендацій не відповідає П(С)БО 30 лише в частині визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю);

• п. 5.14 щодо періодичності розподілу загальновиробничих витрат на дату написання листа мав протиріччя з п. 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи»

[4] (хоча протиріччя було відсутнє і на дату листа, і на сьогоднішній день, після внесення змін у п. 17 стандарту);

• у п. 2.28 включення до інших витрат собівартості реалізованих необоротних активів і майнових комплексів протирічить п. 31 (далі – П(С)БО 3 (на даний час собівартість реалізованих необоротних активів взагалі включається до витрат операційної діяльності як вартість необоротних активів, утримуваних для продажу);

• у пп. 5.3 та 5.7 наведено метод ЛФО, виключений з П(С)БО 9.

Перелік проблем, суперечностей та невідповідностей Методичних рекомендацій № 132 не обмежується і піднятими у листі питаннями. Додатково серед недоліків цих рекомендацій виділяємо:

• дублювання в Методичних рекомендаціях положень П(С)БО 9 «Запаси» щодо визначення первісної вартості запасів (що з обліком витрат прямо не пов'язано);

• відсутність можливості поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні;

• фіксованість баз розподілу загальновиробничих та інших витрат, що розподіляються, і відсутність альтернативних варіантів таких баз;

• включення витрат на транспортування, перевалку і страхування готової продукції до витрат на збут (такі витрати можливі і для готової продукції, яка переміщується між підрозділами підприємства та зберігається на ньому, і в такому випадку включення означених витрат до витрат на збут недоцільне);

• перелік статей витрат, який наведено у методичних рекомендаціях, недостатньо деталізований порівняно з визначенням та зведенням статей на практиці;

• витрати на переміщення кормів з поля до постійних місць зберігання включаються до статті «Корми» у обліку витрат тваринництва лише у частині кормів, які постійно зберігаються у місцях їх безпосереднього згодовування. Якщо місця зберігання кормів не прив'язані до місць згодовування, такі витрати відносяться на витрати виробництва кормових культур;

• в методичних рекомендаціях № 132 не вказано, за якою вартістю оцінюються зворотні відходи, отримані з виробництва;

• у рекомендаціях дублюється опис методів вибуття запасів, визначених у П(С)БО 9;

• у рекомендаціях не передбачено альтернативних строків розподілу загальновиробничих та інших витрат, які розподіляються, крім річного;

• у калькулюванні собівартості допоміжних виробництв відсутня можливість вибору альтернативних варіантів розподілу їх витрат між собою та на витрати основного виробництва (методів прямого розподілу, послідовного розподілу, взаємних послуг тощо). Натомість реалізовано варіант, при якому послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються.

**Висновки.** Отже, наявність всіх проблем, визначених при здійсненні порівняння положень

## Бухгалтерський облік

різноманітних методичних розробок з обліку витрат та характеристики невідповідностей методичних рекомендацій № 132 чинному нормативно-правовому забезпеченню і потребам практики, дає можливість означити деякі орієнтири змін, які необхідні для удосконалення методичного забезпечення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств і які в перспективі слугуватимуть удосконаленню методичного забезпечення управлінського обліку в сільському господарстві та забезпеченню його узгодження з фінансовим обліком. Серед них такі:

Ї вилучення розділу, присвяченого плануванню витрат у сільськогосподарських підприємствах;

Ї включення у методичні рекомендації № 132 класифікації витрат сільськогосподарських підприємств за ознаками, застосовуваними в управлінському обліку, з відповідними поясненнями щодо застосування цих класифікацій на практиці;

Ї розширення методичної складової обліку витрат сільськогосподарських підприємств (не лише описами статей обліку витрат та правил включення деяких витрат у собівартість, але і рекомендаціями з організації та відображення інформації про витрати виробництва на рахунках та у реєстрах);

Ї усунення дублювання у методичних рекомендаціях приписів П(С)БО з одночасним приведенням окремих пунктів цього документа, згаданих у тексті статті, до вимог бухгалтерських стандартів.

Висновки про недосконалість методичних розробок з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в сільському господарстві України та окреслені орієнтири з їх удосконалення слугуватимуть цілям подальшої розробки конкретних кроків, спрямованих на покращення методичного забезпечення управлінського обліку в цій галузі.

### 4 Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2014.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2014.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 1999-2014.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2005-2014.

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон

Еліт. – 1999-2014.

6. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2011-2014.

7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат: наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2014.

8. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2014.

9. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2001-2014.

10. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 29.03.2002 р. № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2002-2014.

11. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства: наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2002-2014.

12. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності: наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2002-2014.

13. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2010-2014.

14. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2007-2014.

15. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту: наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України від 25.03.2008 р. № 72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2008-2014.

16. Про невідповідність Методичних рекомендацій: Лист Міністерства фінансів України від 29.09.2009 р. № 31-34000-20-5/26023 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: Закон еліт. – 2009-2014.