

ЧУДАК

Ліна Анатоліївна
chudaklina@rambler.ru

кандидат економічних наук,
кафедра аудиту та
державного контролю
Вінницького національного
аграрного університету

УДК 631.16:633.2/39

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА КОРМІВ

THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING POLICY IN THE PART OF FORAGE PRODUCTION ACCOUNTING

У статті запропоновано практичні рекомендації щодо формування облікової політики в частині оновлення системи документування, обґрунтування вибору способу оцінки, формування робочого плану рахунків і бухгалтерських проведень щодо кормовиробництва.

В статті пропонується практичні рекомендації по формированию учетной политики в части обновления системы документирования, обоснования выбора способа оценки, формирования рабочего плана счетов и бухгалтерских проводок в кормопроизводстве.

In the article practical recommendations on the development of accounting policy in relation to updating of documentation system, grounding the choice of the method of evaluation, formation of the chart of accounts well as accounting entries in forage production are suggested.

Ключові слова: облікова політика, виробництво кормів, бухгалтерський облік

Ключевые слова: учетная политика, производство кормов, бухгалтерський учет

Keywords: accounting policy, forage production, accounting

ВСТУП

Особливості кормовиробництва як об'єднуючої підгалузі сільського господарства впливають і на організацію бухгалтерського обліку. Такий вплив вимагає якісних змін, в першу чергу, в підходах до побудови облікової політики підприємства.

Теоретичні аспекти облікової політики досліджували у наукових працях Барановська Т.В. [1], Житний П. [2], Жук В.М. [6], Кулик В.А. [3], Сук П.Л. [9], Хомин О.П. [10] і відзначали, що облікова політика має найбезпосередніший вплив на показники фінансової звітності (як інформаційну базу для прийняття рішень реальними і потенційними користувачами, інвесторами), стає одним із ключових центрів управління. Однак потребує вивчення існуюче методичне забезпечення формування облікової політики аграрних підприємств, яке не повною мірою розкриває методи і процедури, що використовуються підприємством для облікового відображення виробництва кормів (фактично воно не висвітлюється ні в нормативних документах, ні в наукових джерелах).

МЕТА РОБОТИ полягає в розробці пропозицій з удосконалення облікової політики підприємства в частині бухгалтерського відображення процесу кормовиробництва.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційною базою дослідження слугували наукові праці провідних вітчизняних вчених, матеріали періодичних видань, законодавчі та нормативно-правові акти. У процесі дослідження

використано загально-наукові та спеціальні методи наукового пізнання, а саме: метод абстрагування, метод переходу від абстрактного до конкретного, метод формалізації.

РЕЗУЛЬТАТИ

Основи формування і розкриття облікової політики підприємств, які є юридичними особами відповідно до законодавства України незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності, визначені Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [4].

Відповідно до вищезазначених рекомендацій "принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами" [4] наводяться у наказі (положенні) про облікову політику.

Положення про облікову політику є головним розпорядчим документом для бухгалтерської служби будь-якого сільськогосподарського підприємства.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5].

Сільськогосподарське підприємство при формуванні власної облікової політики може:

– оперуючи професійним судженням бухгалтера, вибрати між закріпленими у стандартах бухгалтерського обліку варіантами облікової фіксації певних фактів господарської діяльності;

– у випадку відсутності чітких методичних та методологічних приписів у нормативно-правових актах самостійно формувати правила (процедури) відображення в бухгалтерському обліку певних господарських операцій;

– поєднувати використання задекларованих у нормативних документах вимог та власних методик бухгалтерського обліку, якщо прокламована у правових актах з питань регулювання облікової практики методологія не сприяє надійній реєстрації фактів господарського життя.

Таким чином, облікова політика підприємства повинна містити вимоги щодо розкриття наступної інформації про корми:

1) вартість кормів, за якою вони були прийняті на облік (справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, або виробнича собівартість);

2) метод оцінки кормів при відпуску у виробництво, на продаж чи іншому вибутті з місць зберігання (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу);

3) метод амортизації вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, якими є багаторічні трави (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий).

4) методи обліку витрат і калькулювання собівартості кормів (стандарт-корст, директ-кост тощо);

5) перелік рахунків, за якими відображатиметься рух готових кормових ресурсів (208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва") тощо.

Робочий план рахунків розробляється і затверджується на рівні відповідного сільськогосподарського підприємства та являє собою впорядковану сукупність рахунків бухгалтерського обліку, необхідних для якісного відображення господарської діяльності такого підприємства.

Основою розробки робочого плану рахунків є затверджений Міністерством фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7]. Робочий план рахунків підприємства в частині регламентації виробництва кормів визначає загальну схему реєстрації та групування господарських операцій, пов'язаних із процесом кормовиробництва, на рахунках першого і другого порядку та аналітичних рахунках, які є найважливішими елементами інформаційної системи бухгалтерського обліку, призначеними для зберігання даних про діяльність господарюючого суб'єкта.

Таким чином, всі господарські операції, які супроводжують процес виробництва кормів, реєструються в системі бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках, включених до робочого плану рахунків підприємства. При цьому робочий план слід формувати відповідно до розміру підприємства, потреб управління та вимог дотримання повноти обліку та звітності.

Врахування вищеперерахованих параметрів повинно знайти своє відображення у формуванні не лише системи синтетичних рахунків, а й їхньої аналітичної складової. Вдало сформована структура аналітичних рахунків сприяє оптимізації процесів обробки інформації та складання фінансової, статистичної та інших видів звітності. При цьому слід врахувати, що ефективність робочого плану рахунків визначається не стільки деталізацією аналітичних рахунків, скільки оптимізацією їх кількості та формуванням найвигіднішого співвідношення між потребами в інформації і мінімальними витратами на її отриманням.

Для бухгалтерського обліку кормовиробництва пропонуємо відкрити у складі субрахунку 231 "Рослинництво" синтетичного рахунку 23 "Виробництво" рахунок третього порядку 2311 "Кормовиробництво", на якому в розрізі полів (чи іншої аналітичної ознаки) відображати інформацію щодо витрат на виробництво кормів та їх вихід.

Якщо сільськогосподарське підприємство концентрується суто на кормовиробництві та не займається іншими підгалузями рослинництва, то для реєстрації в обліковій системі даних про кормовиробництво достатнім є виділення у складі синтетичного рахунку 23 "Виробництво" субрахунку 231 "Кормовиробництво" з відповідною аналітикою.

Для оприбуткування готового корму сільськогосподарські підприємства можуть обирати між субрахунком 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" та рахунком 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".

На нашу думку, рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" є узагальнюючим і призначеним для накопичення інформації про наявність та рух будь-якої сільськогосподарської продукції, незалежно від цілей її використання. Тому пропонуємо сільськогосподарську продукцію, ідентифіковану як корм для внутрішнього споживання (призначення якого чітко визначено при отриманні з виробництва), оприбутковувати безпосередньо на субрахунок 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" (рахунок третього порядку 2081 "Корми власного виробництва" з відповідною аналітикою).

Якщо цільове призначення отриманого з виробництва корму не визначено, вважаємо доречним його початкове оприбуткування на рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" у первісній масі. Після закінчення доробки і визначення цільового призначення цієї продукції її частина, яка підлягає використанню як корм для власних тварин, переноситься на дебет субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призна-

чення", а призначену для продажу частину слід продовжувати обліковувати на рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" (табл.1).

Інші пропозиції щодо формування робочого плану рахунків сільськогосподарського підприємства в частині обліку кормовиробництва наведено в табл. 2.

Таблиця 1

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво кормів та їх оприбуткування

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано амортизацію основних засобів, які використовуються у виробництві кормів	231	13	1 250,00
2.	Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва (насіння, добрива, засоби захисту)	231	20	5 500,00
3.	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим на виробництві кормів	231	661	8 250,00
4.	Здійснено нарахування на фонд оплати праці робітників, зайнятих на виробництві кормів	231	661	3 070,00
5.	Оприбутковано готові корми з виробництва	271	231	18 070,00
6.	Змінено цільове використання кормів (для внутрішньогосподарського споживання)	2081	271	15 070,00
7.	Згодовано корм власним тваринам та птиці	232	2081	15 070,00

Таблиця 2

Робочий плану рахунків сільськогосподарського підприємства
(в частині відображення кормовиробництва)

ДОДАТОК № 01

до Положення про облікову політику підприємства на рік

1		2		3	
Синтетичні рахунки		Субрахунки		Рахунки третього порядку	
код	назва	код	назва	код	назва
13	Знос (амортизація) необоротних активів	134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1341	Накопичена амортизація багаторічних трав
15	Капітальні інвестиції	155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	1551	Придбання (вирощування) багаторічних трав
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	1611	Багаторічні трави, оцінені за справедливою вартістю
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	1621	Багаторічні трави, оцінені за первісною вартістю
20	Виробничі запаси	208	Матеріали сільськогосподарського призначення	2081	Корми власного виробництва
				2082	Покупні корми
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	2111	Зернові та зернобобові культури, оцінені за справедливою вартістю
				2112	Технічні культури, оцінені за справедливою вартістю
				2113	Олійні культури, оцінені за справедливою вартістю

Продовження таблиці 2

1		2		3	
				2114	Кормові культури, оцінені за справедливою вартістю
				2115	Інші культури, оцінені за справедливою вартістю і призначені для корму
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	271	Продукція рослинництва	2711	Корми

Як зазначалося вище, розробка робочого плану рахунків підприємства нерозривно пов'язана з формами бухгалтерської звітності. Звітність сільськогосподарських підприємств є системою взаємопов'язаних показників, які характеризують господарську діяльність суб'єкта за відповідний звітний період.

Статтю 6 "Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні" Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є обов'язковими для всіх підприємств [8].

Враховуючи інформаційну недосконалість звітності сільськогосподарських підприємств щодо кормовиробництва та необхідність посилення її аналітичності, пропонуємо внести відповідні зміни до її складу, а саме:

– до рядка 860 "Матеріали сільськогосподарського призначення" розділу 8 "Запаси" Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) додати уточнюючий рядок 861 "в т.ч. корми власного виробництва";

– до рядка 900 "Готова продукція" розділу 8 "Запаси" Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) додати уточнюючий рядок 901 "в т.ч. корми";

– до рядка 1422 "біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)" розділу 14 "Біологічні активи" додати уточнюючий рядок 14221 "в т.ч. кормові культури", а також вільному рядку 1414 присвоїти назву "багаторічні трави".

Крім того, якщо за рішенням керівництва сільськогосподарського підприємства (на власний розсуд та за потребою) інша інформація про кормовиробництво визнана суттєвою і такою, що дає більш повне та об'єктивне уявлення про фінансове становище і результати діяльності даного суб'єкта господарювання, вона може наводитися як окреме доповнення до звітності у довільній формі (таблиця, письмове пояснення, графік тощо).

Кореспонденцію рахунків з прибуткування пасовищних кормів при прямому випасанні, так і для списання їх на годівлю подано у таблиці 3.

Таблиця 3

Бухгалтерські проведення при оприбуткуванні-списанні пасовищних кормів

Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбуткування пасовищного корму при прямому випасі	2081 "Корми власного виробництва"	231 "Кормо-виробництво"
Списано корм на годівлю худобі	232 "Тваринництво"	2081 "Корми власного виробництва"

Використання запропонованої схеми відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, що супроводжують процес споживання пасовищних кормів, дозволяє фіксувати фактичну кількість отриманої продукції та відслідковувати напрями її використання.

Поряд із робочим планом рахунків та звітністю не менш важливою складовою облікової політики аграрного підприємства є обґрунтування та закріплення вибору способу оцінки кормів.

Відповідно до пункту 12 П(С)БО 30 "Біологічні активи" корми при первісному визнанні можуть оцінюватися одним із способів:

– за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;

– за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

При застосуванні справедливої вартості підприємство зможе наблизити процес формування своєї облікової політики до міжнародних принципів обліку, відобразити сформовану в ході виробництва додаткову вартість, але в діючих умовах функціонування інституціонального середовища ризикує достовірністю даних власної фінансової звітності. Якщо сільськогосподарське підприємство

приймає рішення на користь другого варіанту, то готова продукція, якою є корм, прийматиметься до обліку за плановою виробничою собівартістю, яка в кінці звітного періоду коригуватиметься до рівня фактичної собівартості.

Кожен із наведених варіантів має свої переваги та недоліки, аналіз яких потребує відповідних

кваліфікаційних якостей від працівників бухгалтерських служб сільськогосподарських підприємств та заснований на професійному судженні бухгалтера.

Параметри вибору способу оцінки кормової продукції та його закріплення в обліковій політиці аграрних підприємств запропоновано на рис. 1.



Рис. 1. Параметри вибору способу оцінки кормової продукції в обліковій політиці аграрних підприємств

Параметри вибору способу оцінки кормів як сільськогосподарської продукції включають обмеження, які диктує вітчизняне інституціональне середовище, враховують напрями виробничої спеціалізації суб'єктів господарювання (рослинницька спеціалізація, змішана, спеціалізація на виробництві кормів) та відображають спроектований результат (ефект) від застосування кожного із можливих варіантів оцінки.

В даний час у більшості випадків прийняті управлінські рішення щодо вартісної оцінки та облікової політики підприємства загалом засновані на професійній інтуїції. Врахування виділених параметрів при виборі виду оцінки кормів дозволяє сформувати оптимальне управлінське рішення керівництва сільськогосподарських підприємств, позбавити його інтуїтивного характеру, підкріпивши відповідними розрахунками на базі облікової інформації.

ВИСНОВКИ

Запропонований підхід до формування облікової політики аграрного підприємства в частині кормовиробництва, окрім вибору способів обліку, включає регулювання документообігу, підвищення якості відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя та подання облікової інформації в бухгалтерській звітності, конкретизацію норм бухгалтерського обліку правилами і методиками, розробленими на підприємстві.

Використання обґрунтованої облікової політики підприємства в частині регламентації бухгалтерського обліку кормовиробництва дозволить сформувати і надати первинній інформації про витрати на виробництво, вихід готової продукції, напрями її використання той вид, який максимально відповідає інформаційним запитам менеджерів і власників

підприємства, сприяючи тим самим оптимізації контрольних процедур, раціоналізації виробничого процесу, а, отже, прийняттю якісних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / Т.В. Барановська. – [Автореф. дис. канд. екон. наук.] – К., 2005. – 21с.
2. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / Житний П. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3 – 10.
3. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 326 с.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1557-11>.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2-4.
10. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf>