

УДК 631.162

Костякова А.А.

Таврійський державний агротехнологічний університет

ОБЛІК І ОЦІНКА ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА ДО ВИМОГ П(С)БО 30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»

Постановка проблеми. При формуванні собівартості продукції рослинництва важливого значення набуває облік та вартісна оцінка витрат на придбання засобів виробництва, зокрема, насіння та кормів власного виробництва. Питома вага вартості насіння в структурі матеріальних витрат на виробництво продукції різних культур займає майже 13-35 %, а кормів (кормовиробництво) – 47-74 %. Тому обґрунтованість оцінки насіння та кормів в сучасний час є досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з даного питання показав, що проблемам організації та удосконалення обліку та оцінці витрат продукції власного виробництва в умовах застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» приділено не достатньо уваги. Така ситуація зумовлена коротким терміном дії Стандарту та його новизною.

Метою статті є удосконалення обліку та оцінки витрат продукції власного виробництва з врахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Викладення основного матеріалу. Згідно Методичних рекомендацій № 132 [4] матеріальні ресурси, в тому числі корма та насіння власного виробництва, включаються до собівартості продукції: а) минулих років за вартістю, що числиться на балансі на початок року (тобто за фактичною собівартістю минулого року); б) поточного року за плановою (фактичною) собівартістю. В останньому випадку по кормах та насінню оцінку можна робити тільки за плановою собівартістю (з коректуванням в кінці року до фактичної собівартості).

Але, такий облік, оцінка та визнання запасів рослинного походження суперечить вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки призводить до того, що: по-перше, в рослинництві фактична собівартість продукції (робіт) визначається тільки в кінці

календарного року із-за різних систем оцінки виробничих запасів; по-друге, система оцінки виробничих запасів власного виробництва при формуванні собівартості не враховує інфляційних процесів в умовах ринку та різкого коливання цін.

Так, згідно П(С)БО 30 насіння та корми власного виробництва є сільськогосподарською продукцією, тобто активом, що одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу та призначений для внутрішньогосподарського споживання. Первісне визнання даної продукції здійснюється у тому звітному періоді, в якому вона була відокремлена від біологічних активів. Насіння та корма власного виробництва при її первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, виходячи із цін активного ринку. В подальшому їх відображають та оцінюють в обліку у відповідності з П(С)БО 9 «Запаси». Проте потрібно враховувати, що на такі активи рослинництва в нашій країні відсутній активний ринок. Тому, в практичній діяльності насіння та корми рослинного походження власного виробництва відображають в обліку на момент первісного визнання як готову продукцію з послідуочим списанням на витрати рослинництва або тваринництва відповідно:

Дебет субрах. 277 «Насіння» Кредит субрах. 231 «Рослинництво»

Дебет субрах. 277 «Корми» Кредит субрах. 231 «Рослинництво»

Діюча методика обліку та оцінки сільськогосподарської продукції для власних потреб, хоча і є найбільш об'єктивною, але при списанні їх на витрати виробництва відповідних галузей не примусово змішує результати виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання за минулий та звітний періоди. Також переоцінка матеріалів сільськогосподарського призначення в поточному бухгалтерському обліку є не зовсім виправдана, оскільки в даному випадку достовірність оцінки собівартості буде втрачена.

Такі дії призводять до порушення такої умови бухгалтерського обліку, як формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства, що не відповідає вимогам ні управління витратами, ні чіткого бухгалтерського обліку.

В різних становищах та умовах ринкової економіки в сільському господарстві для оцінки матеріальних витрат, в тому числі кормів та насіння власного виробництва можна

використовувати як історичну оцінку (за собівартістю), так і прийнятні варіанти оцінки, що у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку володіють більшою релевантністю, надійністю, порівнянням відносно управління витратами. Крім того, вони дозволяють в умовах інфляції або падіння цін обґрунтовано вимірювати витрати виробництва та передбачувани до отримання в майбутньому доходи від використання вказаних ресурсів. Правильну вартісну оцінку витрат на корма та насіння власного виробництва можливо здійснювати за одним з таких методів:

- собівартості, скоригованої на коефіцієнт інфляції (росту цін) або зниження цін;
- собівартості за цінами реалізації;
- фактичної (історичної) собівартості;
- нормативних витрат;
- рівноважної ціни (вартості);
- трансфертних цін.

Для використання даних показників у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку необхідно визначити ціль вимірювання та модель бухгалтерського обліку. При застосуванні в оцінці показників справедливої вартості відносно сільського господарства в сучасних умовах господарювання, вважаємо, доцільно використовувати принцип обережності (консерватизму), сутність якого складається в наступному: матеріальні цінності, такі, як насіння та корма власного виробництва при списанні на витрати виробництва оцінюються не за цінами реалізації активного ринку, а за внутрішніми цінами, розрахованими на основі цін реалізації та рівня собівартості матеріальних цінностей (насіння, кормів) за цінами реалізації даного поточного періоду. Це означає, що розрахована таким чином облікова ціна, фактично представляє собою собівартість за цінами реалізації, тобто собівартість із врахуванням інфляційних процесів, більш близька до реальної величини, ніж собівартість цих матеріальних цінностей за минулі роки виробництва, так як розрахована на момент (період) використання цих цінностей (табл. 1, п.4).

Відображення операцій на рахунках при використанні даного методу оцінки наведено в табл. 2.

Методи оцінки витрат на виробництво насіння та кормів рослинного походження власного виробництва

Методика визначення	Розрахункова формула	Показники для розрахунку
1. Розрахункова собівартість, скоригована на коефіцієнт інфляції (W)	$W = W_{KH} \cdot (1 \pm K_U)$	W_{KH} – фактична або нормативна собівартість 1 ц даного виду насіння або кормів, грн.; K_U – коефіцієнт росту (інфляції) або зниження вартості реалізації 1 ц даного виду насіння, кормів.
2. Трансфертна ціна 1 ц даного виду насіння або кормів (з врахуванням цін реалізації) ($T_{Ц}$)	$T_{Ц} = P_{Ц} \cdot \frac{П_{В\ K(H)}}{100}$	$P_{Ц}$ – ціна реалізації 1 ц даного виду продукції, на виробництво якого використовуються корма та насіння, грн.; $П_{В\ K(H)}$ – питома вага витрат на корма (насіння) в структурі собівартості даного виду продукції (тваринництва чи рослинництва), %
3. Рівноважна ціна 1 ц насіння або кормів ($P_{Ц}$)	$P_{Ц} = \frac{(У_{МЗВ} + МД)}{У}$	$P_{Ц}$ – рівноважна ціна 1 ц кормів або насіння, грн.; $У_{МЗВ}$ – сума умовно-змінних витрат на 1 га посіву кормових культур та насіння, грн.; $МД$ – маржинальний дохід з 1 га посіву кормових культур або насіння, чи альтернативної продукції, грн.; $У$ – урожайність даного виду кормових культур або насіння, ц/га або ц корм. од./га
4. Собівартість за цінами реалізації (P_C)	$P_C = Ц_p \cdot \left(\frac{П_{В\ K(H)}}{100}\right) \cdot (1 \pm K_U)$	P_C – собівартість за цінами реалізації 1 ц даного виду насіння або корму, грн.; $Ц_p$ – ціна реалізації даного виду продукції (тваринництва або рослинництва), на виробництво якого витрачаються корма та насіння, грн.; $П_{В\ K(H)}$ – питома вага (нормативної або за фактичною оцінкою) насіння (кормів) в структурі собівартості даного виду продукції (рослинництва чи тваринництва), %; K_U – коефіцієнт росту (інфляції) або зниження ціни реалізації даного виду продукції (тваринництва або рослинництва) в звітному періоді в порівнянні з минулим періодом (використовується тільки тоді, коли питома вага насіння або кормів береться із структури фактичної собівартості минулого року)

Таблиця 2

Запропонована методика оцінки витрат на виробництво насіння для власних потреб в обліку в ТОВ «Тур» Мелітопольського району, 2008р.

Склад операцій	Сума витрат на виробництво, тис. грн.			Корес- понденція рахунків	
	озима пшениця _{2008р} (насіння 2007р.)	озима пшениця _{2009р} (насіння 2008р.)	ячмінь ярий _{2008р.} (насіння 2007р.)	Д ^т	К ^т
1. Оприбутковано на- сіння власного вироб- ництва за фактичною собівартістю	117,00	224,67	8940,0	208	231
2. Списано на витрати виробництва вартість насіння за собівартіс- тю за цінами реалізації	166,26	11229,31	3018,6	231	208
3. Відображено отриманий результат:					
а) визнано доходи	49,26	11004,64	-	231	710
б) визнано витрати	-	-	5921,0	940	231
4. Відображено	49,26	11004,64	-	710	79
фінансовий результат	-	-	5921,0	79	940

В табл. 2 для порівняння поряд із продукцією 2008 року було наведено розрахунки щодо витрат на посів озимої пшениці під урожай 2009 року, тобто незавершене виробництво (стаття «Насіння та посадковий матеріал») 2008р.

Таким чином, не порушуючи методики історичної оцінки (за фактичною собівартістю), в межах даної оцінки існує можливість використовувати принцип консерватизму, що дозволяє відображати витрати на насіння та корма власного виробництва за собівартістю за цінами реалізації поточного року, зокрема:

- вираховувати собівартість готової продукції рослинництва за фактичними витратами поточного року;

- додаткова вартість, що втілена в кормах та насінні реалізується та суб'єкти господарювання матимуть засоби для відтворення виробництва;

- потенційно визнаний збиток від реалізації даного методу оцінки списується на фінансовий результат в момент виникнення, а потенційно визнаний дохід – в момент визнання фінансового результату (прибутку);

- облікові дані про витрати на насіння та корма, а також в цілому собівартість продукції стають співставними, достовірними для аналізу та прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень.

Облік насіння та кормів, що надійшли зі сторони доцільно вести окремо у складі матеріалів сільськогосподарського призначення в оцінці за закупівельними цінами.

Виходячи з наведених пропозицій щодо оцінки виробничих витрат відносно насіння власного виробництва, доцільно звернути увагу й на статтю витрат „Насіння та посадковий матеріал”, до якої включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Проведені дослідження довели про необхідність окремого ведення обліку витрат на насіння та посадковий матеріал від власного виробництва минулих років, власного виробництва поточного року та купованих на стороні, що пов’язано з їх різною методикою оцінки. Пропонуємо деталізувати статтю “Насіння та посадковий матеріал”, поділивши її на «Насіння та посадковий матеріал власного виробництва поточного року»; «Насіння та посадковий матеріал куповані» та «Насіння та посадковий матеріал власного виробництва минулих років”. Це дозволить підвищити облік та контроль витрат на насіння та посадковий матеріал та вплинути на вартісну оцінку даних витрат, достовірність собівартості продукції та прогнозних фінансових результатів згідно вимог обліку.

Висновки та пропозиції. Запропонована методика обліку та оцінки виробничих витрат продукції власного виробництва та її внутрішньогосподарського споживання надає можливість поступово переходити до періодичного калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) з метою управління витратами в сучасних умовах господарювання.

Список використаних джерел

1. Алборов Р.А. Учет и оценка материальных ценностей по справедливой стоимости в сельскохозяйственном производстве / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. - № 7. – С.26-29.
2. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №11. – С.87-90.
3. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №6. – С.34-42.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>
5. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №6. –С.24-33.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005р № 790.-Режим доступу: www.kdb.com.ua.
7. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С.385-388.

