

## ОБЛІКОВА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ПЛАНУВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*В статті проаналізовано нормативні акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємства.*

*Виявлено проблему відсутності регламентації обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на рівні молокопереробної галузі, що зумовило необхідність розробки галузевої інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах*

**Постановка проблеми.** Зміцнення конкурентних позицій сучасних вітчизняних підприємств є складним завданням, оскільки діяльність суб'єктів господарювання перебуває у сфері потужного впливу багатьох чинників, які діють зазвичай одночасно та різноспрямовано з відмітним ступенем інтенсивності. Поряд з цим, досягнення та утримання міцних конкурентних позицій вітчизняними виробниками молочної продукції має особливе значення.

Питання обліку та управління витратами є одним з перспективних та затребуваних напрямів розвитку бухгалтерської науки. Це пов'язано з тим, що в сучасних економічних умовах підприємство прийнято оцінювати не стільки за майновим станом, скільки за результатами діяльності. Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням прибутку є доходи та витрати. Тому, формування достовірного показника прибутку підприємства можливе лише за умови правильного визначення величини доходів і витрат суб'єкта господарювання, та, зокрема, величини собівартості виготовленої продукції. В свою чергу, оптимальний розмір собівартості продукції забезпечується інтенсивністю використання виробничих ресурсів та устаткування, вдосконаленням технології та організації виробництва, підвищенням продуктивності праці. Таким чином, зниження собівартості продукції сприяє заощадженню витрат праці, економії матеріальних і фінансових ресурсів.

Специфіка бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції визначаються специфікою галузі: типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, складністю продукції, яка виготовляється, її асортиментом, періодичністю та повторюваністю випуску, організаційною структурою підприємства та ін. Відсутність інструктивних документів, які регламентують порядок організації та ведення бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності молокопереробних підприємств, негативно впливає на ведення бухгалтерського обліку витрат, процес формування собівартості продукції, управління витратами в цілому. Єдина номенклатура елементів витрат для кожного підприємства (за видами економічної діяльності) повинна забезпечити можливість проведення контролю та аналізу облікових даних, об'єктивність відображення витрат, а також єдність організаційно-методичних підходів до обліку витрат виробництва.

Відсутність галузевої інструкції, яка б регламентувала планування та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах, викликає на практиці ряд вищезазначених проблем. Вирішення даної проблеми дозволить врахувати особливості досліджуваної галузі промисловості та забезпечить ефективне застосування підприємствами методів обліку витрат і калькулювання відповідно до технологічних процесів.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції досліджувалися в наукових працях вітчизняних вчених: І.А. Басманова, І.О. Белебехи, М.О. Блатова, С.В. Бойко, О.С. Бородкіна, О.М. Брадула, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.Д. Корінька, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, В.Ф. Максимової, Л.В. Нападовської, О.В. Олійник, В.Ф. Палія, В.П. Пантелеєва, І.І. Пилипенка, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. У країнах ближнього зарубіжжя ці проблеми розглядали П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, Р.Я. Вейцман, М.Д. Врублевський, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаєв, А.Ш. Маргуліс, В.К. Радостовець, О.П. Рудановський, Я.В. Соколов, С.О. Стуков, С.О. Щенков, серед науковців дальнього зарубіжжя варто відзначити праці у цьому напрямі Х. Андерсена, К.Я. Анджана, К. Друрі, Х. Еберта, Р. Ентоні, А. Кальмеса, Д.Л. Нікольсона, Дж. Ріса, Д. Рорбаха, Дж. Фостера, П. Фрідмана, Ч. Хорнгрена, А. Яругової.

**Метою дослідження** є аналіз нормативних актів, що регулюють питання планування, бухгалтерського обліку та калькулювання на молокопереробних підприємствах, зокрема в контексті витрат виробництва та формування собівартості молочної продукції; визначення стану та напрямів удосконалення регламентації бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції молокопереробних підприємств України для можливості побудови ефективної системи обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На етапі постіндустріального розвитку країн та в умовах глобалізаційного розвитку світової економічної системи роль інформації бухгалтерського обліку недооцінюється різними верствами суспільства. Роль бухгалтерського обліку як джерела інформації, нівелюється та сприймається як абстрактне явище. Проведення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку зумовлена потребою розробки ефективної та адекватної сучасним умовам системи стратегічного управління на мікро- та макроекономічному рівнях. Такі дослідження дозволять вирішити проблеми інформаційного забезпечення системи управління економікою країни в цілому та окремими суб'єктами господарювання молокопереробної галузі,

Враховуючи той факт, що норми національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку досить загальні та не можуть повністю охопити всі особливості й специфіку виробництва, міністерствам та відомствам надано право врегулювання зазначеного питання шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах, зокрема розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях. Більшість міністерств та інших центральних органів управління розробили й затвердили рекомендації для відповідних галузей.

В ході здійснення аналізу нормативних документів (табл. 1), які регулюють питання планування, бухгалтерського обліку та калькулювання на молокопереробних підприємствах виявлено, що наразі діючими є Методичні

рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, в яких визначено, що саме включається до калькуляції молочної продукції “сировина та матеріали” (вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів). Даними методичними рекомендаціями регулюється порядок визначення розміру витрат (собівартості) на 1 ц молочної продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу виробництва на обсяг виготовленої маси.

**Таблиця 1.** Нормативні документи, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку на молокопереробних підприємствах

Нормативний документ, чинність, орган, що затвердив	Основні положення	Примітки
1	2	3
П(С)БО 9 “Запаси” ( <b>чинний</b> ) Міністерство Фінансів України	Регулює визнання, оцінку та відображення в бухгалтерському обліку молочної сировини	Мають загальний характер
П(С)БО 16 “Витрати” ( <b>чинний</b> ) Міністерство Фінансів України	Визначено порядок формування виробничої собівартості	
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств ( <b>втратив чинність.</b> ) Кабінет Міністрів України	36. Стаття “Сировина та матеріали” включає: вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції: є) у підрозділах з переробки молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів	Не узгоджується з Програмою реформування системи бухгалтерського обліку, не відповідають П(С)БО
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості ( <b>втратив чинність</b> ) Кабінет Міністрів України	Визначає склад витрат, що включаються до собівартості продукції, групуючи їх за економічними елементами	
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств ( <b>чинний</b> ) Міністерство аграрної політики України	3.13. До статті “Сировина та матеріали” включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції: є) у підрозділах з переробки молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів. 9.6 З метою визначення собівартості центнера молока загальна сума витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) діляться на кількість центнерів одержаного молока. 10.7. Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіток та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації	Окремі положення рекомендацій суперечать П(С)БО

Продовження табл. 1

1	2	3
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості ( <b>чинний</b> ) <i>Міністерство промислової політики України</i>	Визначає порядок склад та класифікацію витрат, структуру собівартості та порядок і методи її формування на промислових підприємствах всіх форм власності	Окремі положення рекомендацій суперечать П(С)БО
Інструкція з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах маслосироробної та молочної промисловості ( <b>втратив чинність</b> ) <i>Міністерство м'ясної і молочної промисловості СРСР</i>	Текст документу відсутній у вільному доступі	-
Інструкція по калькулюванню себестоимости продукции на предприятиях молочной, маслосыродельной и молочноконсервной промышленности ( <b>втратив чинність</b> ) <i>Міністерство сільського господарства та продовольства РФ</i>	Метою інструкції є впровадження методів калькулювання, які забезпечують оптимальний рівень затрат, єдність визначення складу затрат, які складають собівартість промислової продукції, які дозволяють забезпечити господарську діяльність підприємств в умовах формування ринку	-
Методические указания о порядке ведения первичного учета и осуществления оперативного контроля за расходованием сырья на производство готовой продукции и полуфабрикатов на предприятиях молочной промышленности ( <b>втратив чинність</b> ) <i>Міністерство м'ясної і молочної промисловості СРСР</i>	Викладений порядок ведення нормативного методу обліку затрат сировини на виробництво, оформлення первинних облікових документів на отримання та переробку молока і молочних продуктів і на реалізацію готової продукції	-
Інструкція о порядке выявления и учета брака в производстве на предприятиях молочной промышленности ( <b>втратив чинність</b> ) <i>Міністерство м'ясної і молочної промисловості СРСР</i>	Відсутній текст документу	-
Про затвердження інструкцій та форм первинного обліку з урахуванням вимог ДСТУ 3662-97 "Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі" ( <b>чинний</b> ) <i>Міністерство аграрної політики України</i>	Визначає порядок заповнення, застосування спеціалізованої форми товарної накладної на перевезення молочної сировини	-

Також діючими на сьогодні є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які містять загальні положення щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції без врахування специфіки діяльності підприємств молокопереробної галузі.

Крім того, окремі положення чинних рекомендацій суперечать національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Проблемним питанням (в частині облікової регламентації) залишається питання класифікація витрат на вітчизняних підприємствах, яка, як свідчать численні публікації (Боднарюк І.Л. [1], Відоменко І.О. [2], Іщенко Я.П. [3], Кузнецова С.А. [4], Нападовська Л.В. [5], Олійник О.В. [6], Реслер М.В. [7], Сабліна Н.В. [8], Стендер С.В. [9]), переважно обмежується лише законодавчо встановленим переліком витрат. Таким чином, вітчизняним підприємствам запропоновано використовувати лише дві класифікації витрат: 1) за елементами та 2) за статтями витрат (згідно П(С)БО 16 "Витрати" та методичних рекомендацій з формування собівартості продукції відповідно до галузі економічної діяльності).

Оскільки результати калькулювання складають основу інформаційної бази для управління, тому витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції. В Україні перелік статей калькуляції не є законодавчо затвердженим і відповідно до П(С)БО 16 підприємство самостійно формує їх перелік, керуючись нормами П(С)БО. Що стосується статей калькуляції собівартості продукції молокопереробних підприємств, то в ході дослідження встановлено (табл. 1), що на сьогодні їх перелік чітко не регламентується чинним законодавством України.

Таким чином, на практиці відсутність або зміни методичних вказівок призводять до неточностей у порядку облікового відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Ряд нормативних документів з питань обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за окремими галузями економіки затверджено досить давно (так, наприклад, Інструкція з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах маслосироробної та молочної промисловості, затверджена в 1974 р. – на сьогодні втратила чинність), тому часто вони не враховують сучасних умов господарювання підприємств тієї чи іншої галузі промисловості, вимог управління тощо.

Методологія бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості за умов господарювання, що зумовлюють необхідність пошуку можливостей реалізації конкурентних переваг молокопереробного підприємства, повинна сприяти зниженню витрат та оптимізації собівартості продукції. Облікову регламентацію формування собівартості продукції молокопереробного підприємства (з урахуванням методичних підходів до калькулювання, розподілу непрямих витрат) слід фіксувати в галузевій інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах, структура якої наведена на рис. 1.

<b>Галузева інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах (МП)</b>
<i>I. Загальні положення</i>
Визначено мету та сферу поширення, основні терміни, що використовуються в Інструкції
<i>II. Склад і класифікація витрат за елементами</i>
Окреслено складові виробничої собівартості відповідно до ПКУ та здійснено групування за
<i>III. Склад і класифікація статей калькулювання виробничої собівартості продукції МП</i>
Наведено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції МП
<i>IV. Калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах</i>
Визначено завдання та порядок проведення процесу калькулювання на молокопереробних підприємствах
<i>V. Методи обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції</i>
Запропоновано матрицю методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції на МП
<i>VI. Розподіл непрямих витрат</i>
Наведено послідовність та бази розподілу непрямих витрат молокопереробного підприємства
<i>VII. Подання та оприлюднення фінансової звітності</i>
Визначено порядок подання звітності молокопереробних підприємств до органу державної статистики

**Рис. 1.** Структура галузевої інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах

Застосування молокопереробними підприємствами розробленої Інструкції сприятиме уникненню застосування чинного інструментарію, який на разі не відображає реального взаємозв'язку з витратами виробництва молокопереробного підприємства, не відповідає сучасним умовам господарювання та ускладнює процеси управління в частині контролю за витратами, оптимізації собівартості продукції та регулювання фінансових результатів діяльності.

**Висновки та пропозиції.** Отже, запропонована Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах дозволяє найбільш повно врахувати технологічні та інші особливості галузі, визначити об'єкти витрат та калькулювання, встановити найбільш оптимальні бази розподілу загальновиробничих витрат, окреслити єдині методичні підходи до бухгалтерського обліку витрат виробництва молокопереробного підприємства, а також враховує особливості молокопереробної галузі та забезпечує ефективне застосування підприємствами методів обліку витрат і калькулювання відповідно до специфіки технологічних процесів.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Боднарюк І.Л. Вдосконалення критеріїв класифікації витрат торговельних підприємств / І.Л. Боднарюк – 2009. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com/>.htm.
2. Відоменко І.О. Роль класифікації в процесі управління витратами / І.О. Відоменко // Наукові праці ОНАЗ ім. О.С. Попова. – 2003. – №1. – С. 150–154.
3. Іщенко Я.П. Розвиток класифікації витрат відповідно до вимог управління [Електронний ресурс] / Я.П. Іщенко // Інтернет-конференції. – Режим доступу : <http://intkonf.org/ischenko-ya-p-rozvitok-klasifikatsiyi-vitrat-vidpovidno-do/>.
4. Кузнецова С.А. Аспекти класифікації витрат в управлінському обліку: матер. Всеукр. научно-методич. конфер. / С.А. Кузнецова // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения. – Севастополь. – 2003. – С. 31–35.
5. Нападівська Л.В. Класифікація витрат у вітчизняній та зарубіжній системах обліку : зб. наук. праць / Л.В. Нападівська // Економіка: проблеми теорії та практики; Дніпропетровський державний університет. – Дніпропетровськ, 2008. – С. 19–23.
6. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник ЖІТІ: Серія : Економічні науки – 2001. – № 14. – С. 146–152.
7. Реслер М.В. Деякі аспекти класифікації витрат у системі бухгалтерського обліку / М.В. Реслер // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №4. – Ч.2. – Т.2. – С. 22–25.
8. Сабліна Н.В. Класифікація витрат промислового підприємства відповідно до цілей управління його діяльністю / Н.В. Сабліна // Научно-технический сборник. – 2006. – №68. – С. 145–151.
9. Стендер С.В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку / С.В. Стендер // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2010. – №3(32). – С. 147–153.

СКРИПНИК Маргарита Іванівна – кандидат економічних наук, доцент Національної академії статистики, обліку і аудиту.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 21.01.12 р.