

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

**Л. І. Стаднік, кандидат економічних наук
Білоцерківський національний аграрний університет**

Розглянуто методичні й практичні проблеми бухгалтерського обліку в галузі рослинництва, пов'язані з дією Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств і запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи». Досліджено стан організації первинного обліку операцій стосовно біологічних активів, їх перетворень в галузі рослинництва. Виявлено окремі проблеми щодо впровадження методичних рекомендацій з первинного обліку біологічних активів та їх перетворень. Піднято проблему документального оформлення господарських операцій стосовно руху біологічних активів рослинництва, а також їх синтетичного та аналітичного обліку.

П(С)БО 30 «Біологічні активи», галузь рослинництва, біологічні перетворення у рослинництві, первинні документи, статті витрат рослинництва, біологічні об'єкти, сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість.

Із втіленням аграрної реформи відбувся розпад колишніх колгоспів і радгоспів. На їх місці з'явилися нові аграрні формування: дрібні (селянські й фермерські господарства); середні (сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні товариства); великі (аграрні холдинги). Разом з тим, відбувалося входження України до потужних міжнародних організацій, а це буде значною мірою посилювати вимоги до якості й ефективності виробництва продукції рослинництва. Виходячи з цього, можна стверджувати, що без впровадження сучасних інтенсивних технологій та підвищення економічної ефективності виробництва й збуту продукції рослинництва, дана галузь буде неконкурентоспроможною.

Факторами підвищення ефективності галузі рослинництва є також достовірний облік, постійний контроль і якісний аналіз за витратами, виходом продукції та фінансовими результатами. Адже завданнями бухгалтерського обліку є:

- правильне й повне відображення витрат на виробництво продукції по кожній обліково-виробничій групі культур у розрізі рілних бригад;
- правильне визначення фактичної собівартості кожного виду продукції рослинництва;
- систематичний контроль за виконанням бюджету кожною рілною бригадою.

Найважливішою частиною управління галуззю рослинництва є прийняття рішення. Для вироблення правильного рішення необхідна повна, оперативна й достовірна інформація.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретичного та практичного характеру обліку в рослинництві висвітлено у роботах багатьох науковців, зокрема Л. К. Сука, М. Ф. Огійчука, П. Л. Сука, Г. Г. Кірейцева, П. Т. Саблука та інших. Разом з тим, питання обліку в аграрних формуваннях, які займаються рослинництвом, в умовах ринку потребує більш детального вивчення та подальшого вдосконалення.

Мета дослідження – удосконалення існуючих методичних підходів до організації бухгалтерського обліку в галузі рослинництва. Об'єктом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади обліку біологічних активів і перетворень у рослинництві.

Виклад основного матеріалу. Спостереження є обов'язковим елементом управлінської діяльності, а його матеріальними носіями є документи. Інформація, що міститься в документах, необхідна для стабільної діяльності галузі рослинництва. Адже на її основі приймаються відповідні управлінські рішення.

Для обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, господарства повинні використовувати значну кількість різноманітних первинних документів. Їх можна поділити на п'ять груп з обліку: а) витрат праці; б) предметів праці; в) засобів праці; г) виконаних робіт і послуг; д) виходу продукції.

Слід відзначити, що із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи», 21.02.2008 р. затверджені Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [2]. Виходячи з цього, у рослинництві необхідно використовувати нові відповідні бланки документів. Адже невірний складений документ не матиме юридичної сили, що може завдати збитків сільгосппідприємству. Отже, первинні документи потрібно складати пра-вильно і своєчасно.

Після проведених досліджень в аграрних формуваннях, які вирощують продукцію рослинництва, ми встановили, що організація первинного обліку біологічних активів і продукції даної галузі не повністю відповідає сучасним вимогам. Крім того, якщо надання інформації буде неповним, недостовірним та невчасним, то це призведе до недотримання принципу повного висвітлення.

У виробничій діяльності ще не всі господарства використовують в обліку біологічних активів рослинництва типові та спеціалізовані форми документів. На окремих із них ще застосовуються типові та спеціалізовані форми первинних документів на російській мові, затверджені ще Міністерством сільського господарства СРСР. Звичайно, це суперечить чинній нормативно-правовій базі, яка регулює організацію первинного обліку.

У процесі біологічних перетворень у рослинництві передбачено перелік і порядок використання цілого ряду первинних і нагромаджувальних документів [5].

Для узагальнення інформації про біологічні об'єкти, витрати і вихід продукції рослинництва, ведення синтетичного й аналітичного обліку передбачено відповідні рахунки (див. таблицю).

Витяг
із Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,
зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	
Клас 1. Необоротні активи				
15	Капітальні інвестиції	155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	161 162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підпри- ємства інших галузей, що здійснюють сільсь- когосподарську діяль- ність
Клас 2. Запаси				
20	Виробничі запаси	208	Матеріали сільськогос- подарського призначення	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підпри- ємства інших галузей, що здійснюють сільсь- когосподарську діяль- ність
23	Виробництво			Усі види діяльності
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом

*Джерело : [7].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля, тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі

та ярі, зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо). Витрати у рослинництві можна обліковувати за групами культур або в цілому за структурними підрозділами.

Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 1 – «Рослинництво»). За дебетом рахунку відоб-ражують витрати на виробництво, за кредитом – вихід продукції рослинництва. Витрати виробництва у рослинництві планують і групують за статтями, які сільськогосподарське підприємство визначає самостійно й зазначає в Наказі про облікову політику.

Враховуючи потреби управлінського обліку при виробництві продукції рослинництва, інформації цього субрахунку (231) недостатньо.

Аналітичний облік за субрахунком 2311 «Зернові і зернобобові культури», 2311 «Технічні культури» тощо.

Також на окремому аналітичному рахунку слід відображувати витрати з утримання насінневого складу і складу міндобрив та засобів захисту рослин.

Витрати на виробництво продукції рослинництва у плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство може визначати самостійно. Склад статей має бути затверджений наказом про облікову політику підприємства.

У рослинництві склад статей витрат може бути таким: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння та садивний матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

Зокрема, у статті «Загальновиробничі витрати» відображують бригадні, цехові та загальновиробничі витрати рослинництва.

Ці витрати спочатку обліковують на окремому субрахунку рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і розподіляють між об'єктами планування та обліку рослинництва пропорційно до загальної суми витрат, за винятком вартості насіння, та відносять на собівартість лише тієї продукції, яка виробляється у конкретній бригаді чи цеху.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції, але й не передбачає порядку обчислення собівартості і закриття рахунків [4, 6]. А тому необхідно звернути увагу на такі елементи бухгалтерського обліку, як оцінка і калькуляція [1]. Адже для точного відображення витрат та визначення фінансових результатів діяльності у бухгалтерському обліку вибір методу оцінки біологічних активів і сільгосппродукції є дуже важливою складовою організації обліку. Так, продукція рослинництва при первісному визнанні можуть оцінюватися за справедливою вартістю (П(С)БО 30) або за виробничою собівартістю (П(С)БО16). Конкретний метод оцінки повинен бути закріплений у Наказі про облікову політику підприємства [4, 6].

Перший метод оцінки за справедливою вартістю, будучи значно простішим, другий – за виробничою собівартістю є більш складним, але його доцільно використовувати для проведення аналізу господарської діяльності. Від точності та обґрунтованості калькуляційних розрахунків залежить об'єктивність економічних показників, що мають визначальне значення для подальшого розвитку підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження теоретичних аспектів, нормативних документів та практики ведення обліку біологічних активів, витрат за біологічними перетвореннями і виробництва продукції рослинництва, дало змогу сформулювати такі висновки й пропозиції:

1. Проведеним дослідженням було виявлено, що первинний облік на переважній більшості сільськогосподарських підприємств не відповідає вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи», адже нові форми первинних і зведених документів не набули широкого застосування.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88, первинні документи, облікові реєстри і фінансова звітність мають бути складені українською мовою. Документи, складені іноземною мовою (у т. ч. російською), що є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, повинні мати впорядкований автентичний переклад українською мовою.

2. Форми облікових реєстрів використовуються також старого зразку.

3. Застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю не набуло практичного впровадження, оскільки оцінка за плановою, а потім виробничою собівартістю, є більш зручною.

4. Використовуючи рахунок 23 «Виробництво», доцільним є відкриття субрахунків 2-го і 3-го порядків, а також аналітичних рахунків, де можна передбачити сорти, ділянки поля тощо.

Список літератури

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.com/big/text/1528/pg1.htm>

2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=187927

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=197303

4. Національне положення бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/Національне_положення_бухгалтерського_обліку

5. Організація обліку на підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. / [В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков]. – К. : Кондор, 2011. – 268 с.

6. Облік сільськогосподарської діяльності / [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Гаврилук В. М. та ін.] ; за ред. В. М. Жука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/plan-rahunkiv.htm>

Рассмотрены методические и практические проблемы бухгалтерского учета в отрасли растениеводства, связанные с действием Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) сельскохозяйственных предприятий и введением П(С)БУ 30 «Биологические активы». Исследовано состояние организации первичного учета операций относительно биологических активов, их преобразований в отрасли растениеводства. Выявлены отдельные проблемы по внедрению методических рекомендаций с первичного учета биологических активов и их преобразований. Поднята проблема документального оформления хозяйственных операций относительно движения биологических активов растениеводства, а также их синтетического и аналитического учета.

П(С)БО 30 «Биологические активы», отрасль растениеводства, биологические превращения в растениеводстве, первичные документы, статьи расходов растениеводства, биологические объекты, сельскохозяйственная продукция, оценка, справедливая стоимость.

The article describes the methodological and practical problems of accounting in crop production associated with the action of methodical recommendations on planning, accounting and costing of products (works , services), agriculture and imposing P(S)BO 30 "Biological Assets" . The condition of initial accounting for transactions in respect of biological assets and their changes in crop production. We found some problems with the implementation of guidelines on primary accounting of biological assets and their transformations. Issue was raised documenting business transactions relating to the movement of biological assets crop and their synthetic and analytical accounting.

P (S) 30 "Biological Assets", crop, biological conversion to crop, primary documents, items of expenditure crop, biological objects, agricultural products, valuation, fair value.