

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

*А.В.Білячак, магістр*

*Н.В.Потриваєва, кандидат економічних наук, доцент  
Миколаївський державний аграрний університет*

*У статті висвітлено коло проблем та визначено особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції та біологічних активів, наведено шляхи його вдосконалення в конкретних умовах Жовтневого району.*

**Постановка проблеми.** Розвиток ринкової економіки в Україні обумовив необхідність реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Саме в ринкових умовах собівартість сільськогосподарської продукції є важливим питанням. Вона пов'язана з усіма іншими економічними категоріями. Управління витратами і собівартістю дає можливість приймати обґрунтовані рішення про розширення чи зняття з виробництва конкретних видів продукції, визначення цін на вироби, рентабельності, побудови внутрішньогосподарських відносин, доцільність організаційно-технічних заходів тощо.

Складність сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що практично неможливо і, в першу чергу, з фінансово-організаційної точки зору, сільгоспвиробникам ефективно працювати і в галузі виробництва (виросчування) сільськогосподарської продукції, і в галузі її збуту. Ще однією важливою причиною складності діяльності сільськогосподарських підприємств є дія природного фактору.

У сільському господарстві час проведення затрат на вирощування сільськогосподарських культур не збігається з часом надходження і реалізації продукції. Терміни одержання готової продукції продиктовані дозріванням рослин і вирощуванням тварин. Нерівномірність надходження і реалізації продукції спричиняє дефіцит грошових коштів.

Сезонність виробництва, насамперед, зумовлює і особливості бухгалтерського обліку затрат і виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах. Так, підприємства змушені вести його у розрізі госпрозрахункових підрозділів господарства, за культурами (групами культур), видами і віковими групами тварин, видами незавершеного виробництва і статтями затрат.

З огляду на вище сказане, питання щодо обліку продукції сільськогосподарського виробництва, при всій складності ведення сільського господарства, набувають актуального значення і потребують дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання вдосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва і біологічних активів розглядали Ф.Ф.Бутинець, О.Біркова, А.Сук, І.Лісна, П.Т.Саблук та інші. Дані науковці подають різні пропозиції щодо удосконалення обліку сільськогосподарської продукції. Проте постійні зміни в законодавстві щодо оцінки та обліку готової продукції створюють додаткові проблеми для обліковців.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження сучасного стану обліку продукції сільськогосподарського виробництва та запропонування найбільш оптимальних заходів щодо його вдосконалення і покращення.

**Виклад основного матеріалу.** Жовтневий район - один із 19-ти адміністративних районів Миколаївської області розташований на півдні Миколаївської області. За даними статистики на кінець 2007 року в Жовтневому районі було: фермерських господарств - 405; державних підприємств - 2; сільськогосподарських кооператива - 10; приватних підприємств - 10; акціонерних товариств - 13; товариств з обмеженою відповідальністю - 34; інших форм господарювання - 2.

Головною галуззю сільськогосподарських підприємств Жовтневого району, за даними грошової виручки від реалізації сільськогосподарської продукції за 2004-2007рр., є рослинництво, а саме вирощування та реалізація зернових культур.

Головна зернова культура – озима пшениця, вирощують також ячмінь, кукурудзу. Частка зернових та зернобобових культур становила близько **35%**, з технічних культур – соняшник **8%** та овочі, частка яких становить близько **10%**. В цілому по району продукція рослинництва складала **46%**, тоді як продукція тваринництва – близько **3%**. Досить суттєву частку у виручці від реалізації продукції займала промислова продукція, яка в середньому по району складала близько **40%**.

В Україні з **1 січня 2007 року** набрав чинності П(С)БО **30** “Біологічні активи”. Кому ж як не сільськогосподарським підприємствам необхідно на це звернути увагу. Дане положення поширюється на юридичних осіб усіх форм власності, крім банків та бюджетних установ, щодо сільськогосподарської діяльності. З прийняттям цього стандарту з’явилося багато питань як методологічного, так і практичного значення.

Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Впровадження П(С)БО **30** внесло принципові зміни в оцінку продукції сільського господарства – при первісному визнанні сільськогосподарську продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Отже, собівартість стала винятково управлінською інформацією, яку використовують для планування витрат виробництва, контролю за виконанням виробничої програми, ціноутворення й аналізу результатів діяльності підприємства. Проте зміни у законодавстві не позначаються на необхідності визначення собівартості продукції.

До набрання чинності цього стандарту облік сільськогосподарської продукції, на наш погляд, було вести набагато простіше. Як правило, в кінці року планову собівартість доводили до рівня фактичної за допомогою червоного сторно у випадку, коли планова собівартість перевищувала фактичну, а якщо спостерігалася зворотня ситуація, то за допомогою додатко-

вого проведення. Відповідно до вимог П(С)БО 30 одержані в процесі біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Як бачимо, з впровадженням цього стандарту з'явилася низка запитань. Необхідно з'ясувати, на яку дату потрібно оцінити одержану продукцію. Всім відомо, що період надходження продукції в господарство складає приблизно 10-15 днів, в деяких випадках можливо і більше. В даний період ціни на продукцію змінюються. Отже, продукцію необхідно оцінювати в момент завезення на тік, в момент очистки, після очистки і т.д. Дане запитання на сьогодні залишається без відповіді. Також звернемо увагу, що якість зерна змінюється з моменту завезення на тік і до моменту очистки, а отже - і ціна також змінюється. Складність ще полягає і в тому, що частину зерна господарство залишає як насінневий матеріал, ціну якого визначити можна лише навесні, а не влітку при збиранні. Що ж в такому випадку робити, за якою ціною оцінювати? Як правило, це робиться приблизно, а потім виникає проблема переоцінки.

Звернемо увагу на продукцію тваринництва. Ціни на молоко досить коливаються, кожне переробне підприємство встановлює свою ціну. Також йде градація цін на молоко залежно від пори року: літо, зима. Так, на 2007 рік ціна на молоко сягала влітку 0,6 – 1,2 грн за 1кг, взимку – від 1,3 до 2,1 грн. Це ускладнює обґрунтованість використання базового показника при первісному визнанні, тим більше, що молоко швидко псується і потребує швидкої реалізації. Тому оприбуткування одержаного від надою молока за цінами продажу не дасть належного результату. Така ж ситуація спостерігається і при оцінці інших видів продукції тваринництва.

Отже, наведені факти коливання цін на різні види продукції тваринництва ускладнюють використання справедливої вартості як бази для оцінки продукції тваринництва при

її первісному визнанні. Тому для вирішення даного питання відповідні органи повинні регламентувати рівень цін на дані види продукції.

Це не всі проблеми, які виникли при впровадженні даного стандарту. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів підняли ще багато питань. Наприклад, порядок аналітичного обліку біологічних активів, порядок обліку падежу, нарахування зносу на тварини основного стада та інші.

Зараз ведуться дискусії щодо обліку та оцінки біологічних активів. Перш за все, необхідно звернути увагу, що на субрахунку 208 обліковують не лише мінеральні добрива, засоби захисту рослин та тварин, але й покупні та вирощені саджанці, насіння та корми, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

Встановлена П(С)БО 30 методологія обліку передбачає визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступними уточненнями його на кожну дату балансу та на дату реалізації. Саме це і є головним нововведенням. Воно полягає в тому, що в сільському господарстві визначатиметься фінансовий результат під час виходу продукції із виробництва, а не в момент її реалізації, як це здійснюється у всій решті галузей економічної діяльності. В цьому визначається основна проблема, сутність якої полягає в тому, чи потрібно в сільському господарстві створювати свою галузеву принципово відмінну бухгалтерію в частині визначення та обліку фінансових результатів.

**Висновки.** Отже, з прийняттям П(С)БО 30 “Біологічні активи” з’явилася велика кількість питань: як саме, коли обліковувати ту чи іншу продукцію, біологічні активи, за якою вартістю, за якими цінами та інші. Дане положення внесло певні зміни в облік витрат виробництва. Так, категорія “собівартість” перестала відігравати роль оцінки виробленої сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні. Відпо-

відно до цього стандарту було відокремлено галузь сільського господарства як специфічний вид діяльності, акцентовано увагу на принципову його відмінність, яка полягає у використанні живих організмів – рослин і тварин – з метою отримання продукції, яку називають біологічними активами, а процес їх створення або розвитку – біологічними перетвореннями.

На нашу думку, перш за все, необхідно переглянути вимоги П(С)БО 30 і Методичні рекомендації щодо його застосування.

#### *ЛІТЕРАТУРА*

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р.-№790.
3. Лісна І. Довгоочікувана революція або сільськогосподарський облік по новому стандарту // Все про бухгалтерський облік. – 2007-№2.-С.104-108.
4. Моссаковська В., Кононенко Т. Облік біологічних активів // Бухгалтерський облік і аудит.-2007-№6.-С.17-24.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.