

Глушко О.В.

УДК 657.1.012:631.1

**ОБЛІК НЕЗРІЛИХ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ
РОСЛИННИЦТВА: СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

Анотація. В статті розглянуті теоретико-методичні засади обліку незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва в міжнародній та національній практиці, зокрема облік та оцінка сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва і методика обліку витрат. Запропоновано методика обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Удосконалено порядок ведення аналітичного обліку: продукції сільськогосподарського виробництва, собівартості реалізованої готової продукції, доходу від реалізації готової продукції, нерозподіленого прибутку.

Ключові слова. Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, облік сільськогосподарської продукції, об'єкти обліку витрат.

Аннотация. В статье рассмотрены теоретико-методические основы учета незрелых долгосрочных биологических активов растениеводства в международной и национальной практике, в частности учет и оценка сельскохозяйственной продукции от незрелых долгосрочных биологических активов растениеводства и методика учета затрат. Предложена методика учета продукции от незрелых долгосрочных биологических активов растениеводства. Усовершенствован порядок ведения аналитического учета: продукции сельскохозяйственного производства, себестоимости реализованной готовой продукции, дохода от реализации готовой продукции, нераспределенной прибыли.

Ключевые слова. Незрелые долгосрочные биологические активы растениеводства, учет сельскохозяйственной продукции, объекты учета затрат.

Summary. In the article discussed the theoretical and methodological foundations for accounting of immature long-term biological assets crop in the international and national practices, in particular accounting and valuation of the immature long-term biological assets' agricultural products and methods of cost accounting. Investigated methods of recording production from immature long-term biological assets in the practice of crop Crimea's farms.

Proposed the method of accounting and evaluation products from immature long-term biological assets crop according to which: agricultural products from young plants recording as actual cost of harvesting, and profit from the sale of immature long-term biological assets products has to be increased the source of directed financing and receipts. Receipts from sale of immature long-term biological assets crop products, attribute as yearly costs compensation to reproduction and deducted its from the budget appropriation.

Improved procedure of analytical accounting, particularly for agricultural products, the cost of sales of finished products, income from the sale of finished products, retained earnings from immature long-term biological assets crop.

Key words. Immature long-term biological assets crop, accounting for agricultural production, objects for costs accounting.

Постановка проблеми. Основні методики для обліку відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва розроблені та наведені в П(с)БО 30 «Біологічні активи» [6] і Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів [4], які використовуються в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств. Проте, сьогодні, бухгалтері-практики виокремлюють проблемне питання стосовно обліку та оцінки сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Дане питання не знайшло належного відображення в нормативній базі. Методичні рекомендації з обліку біологічних активів не дають роз'яснень методики оприбуткування продукції від багаторічних насаджень не введених в експлуатацію.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема не досить розроблена і в наукових працях українських вчених, зустрічаємось лише із думкою Уланчука В. і Аніщенко Г., які вважають, що витрати на збирання врожаю від молодих насаджень ще до повного плодоношення доцільно обліковувати в складі витрат зі створення насаджень, а продукцію – оприбутковувати за справедливими цінами. Вчені стверджують, що це надасть змогу частково зменшити суму витрат з вирощування насаджень ще до моменту відображення їх у складі зрілих активів незалежно від способу їх оцінки, який буде взято за основу: первісної чи справедливої вартості [7]. Цих поглядів дотримується Кузьмович П. М. [3].

Досліджуючи дане питання звернулись до міжнародної практики. Найбільшу увагу проблемі приділили молдавські вчені, зокрема Гуцу Д. С., Малай А. А., Фрекаупан А. И., які пропанують оцінювати продукцію від не експлуатаційних насаджень за фактичними витратами, а з оприбуткуванням продукції збільшувати джерела цільових надходжень і фінансування [2, с. 28]. Де що іншу думку зустрічаємо у Кругляка Б. С. та Умарова А. І., згідно з якою продукцію слід оцінювати по закупочних цінах (справедлива вартість) і також пропанують збільшувати цільові фінансування і надходження [1, с. 19-20]. На думку Шестопаля А. Н., доцільною є оцінка продукції з молодих насаджень, не переведених в категорію плодоносних, за фактичними витратами, пов'язаними з їх вирощуванням, зменшуючи витрати по закладці і вирощуванню насаджень [8, с. 50].

Мета статті: Дослідження та удосконалення методики обліку незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Виклад основного матеріалу досліджень. В сучасних умовах господарювання облік та оцінка продукції від незрілих довгострокових біологічних активів в більшості сільськогосподарських підприємств АР Крим здійснюється відповідно до концепції Шестопаля А. Н.. Продукцію оприбутковують за

**ОБЛІК НЕЗРІЛИХ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИНИЦТВА:
СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ**

собівартістю винограду на схожих ділянках та сторнують за кредитом рахунок 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» (табл. 1).

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків із обліку сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, що застосовується на сільськогосподарських підприємствах АРК

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.
	Дебет	Кредит	
1. Віднесено накопичені витрати на вартість незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва	166 «Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»	10 000
2. Оприбутковано сільськогосподарську продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	271 «Продукція рослинництва»	155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»	2000
3. Зменшено вартість витрат на суму оприбуткованої сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	166 «Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»	(2000)

Проте, на деяких досліджуваних сільськогосподарських підприємствах продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва оприбутковують, як продукцію від довгострокових біологічних активів того ж сорту, що вже введені в експлуатацію або взагалі не збирають.

Викривлення облікових даних пояснюється відсутністю методики оприбуткування продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва та недосконалою законодавчою базою з питань фінансової підтримки розвитку садівництва. У разі відображення доходів від молодих багаторічних насаджень, не переведених в категорію плодоносних, підприємства автоматично втрачають бюджетне відшкодування витрат поточного року, що використані на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва, яке на сьогодні є одним з головних джерел фінансування відтворення багаторічних насаджень.

Вважаємо за необхідне, висловити свою думку стосовно обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Для вирішення наведеної проблемної ситуації, пропонуємо сільськогосподарську продукцію від молодих насаджень оприбутковувати за фактичними витратами на збирання врожаю, а на прибуток від їх реалізації збільшувати джерела цільових надходжень.

Проілюструємо запропоновану методику обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва у кореспонденції рахунків (табл. 2).

Таблиця 2. Запропонована кореспонденція рахунків із обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.
	Дебет	Кредит	
1. Здійснено витрати на відтворення довгострокових біологічних активів рослинництва (вартість використаних, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів, вартість робіт власних допоміжних виробництв та сторонніх організацій).	155	20, 22, 234, 65, 66	20 000
2. Нарахована заробітна плата працівникам за збирання врожаю від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	155	66	2 000
3. Нараховані відрахування до фондів (37,19%).	155	65	743,8
4. Оприбутковано продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	27	155	2743,8
5. Списано вартість реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	901.X	27	2743,8
6. Відображено дохід від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	36	701.X	12 000
7. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701.X	641	2 000
8. Надійшли кошти за реалізовану продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	311	36	10 000
9. Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції.	791	901.X	2743,8
10. Списано на фінансовий результат дохід від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	701.X	791	10 000
11. Відображено суму прибутку отриманого від реалізації продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.	791	441.X	7256,2
12. Збільшено джерела цільових надходжень на суму прибутку	441.X	482	7256,2

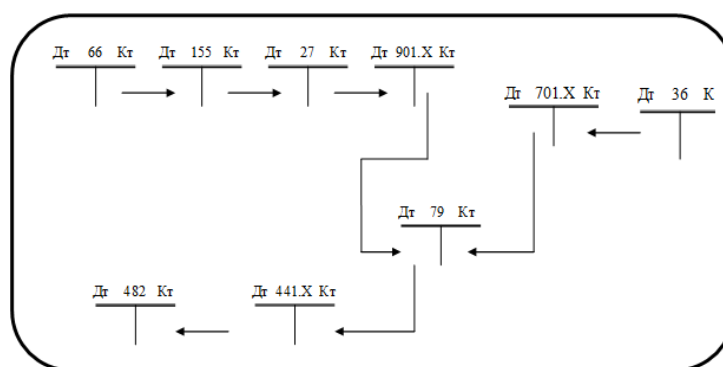
Наведена методика обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва вимагає поширення аналітики рахунків наведених у таблиці 3.

Наочне відображення методики обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва зображено на рисунку 1.

Отже, запропонована методика обліку вирішує питання щодо оцінки продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, їх оприбуткування та відображення прибутку від реалізації.

Таблиця 3. Запропоновані аналітичні рахунки обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва

Рахунок обліку	Запропонований аналітичний рахунок
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	27.X «Продукція сільськогосподарського виробництва від незрілих довгострокових біологічних активів»
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції від незрілих довгострокових біологічних активів»
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	701.X «Дохід від реалізації готової продукції від незрілих довгострокових біологічних активів»
441 «Прибуток нерозподілений»	441.X «Прибуток нерозподілений від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва»

**Рис. 1.** Запропонована методика обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

При наведеному обліку прибутку від реалізації, його віднесення до цільового фінансування є підставою до внесення поправок у «Порядок справляння збору та використання на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства», з метою запобігання позбавлення сільськогосподарських підприємств державної компенсації витрат поточного року, в якому отримано продукцію від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Пропонуємо розглядати надходження від реалізації незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, як компенсацію витрат поточного року на їх відтворення та виключати їх із суму бюджетного відшкодування. Тобто при складанні акту про фактичний обсяг виконаних робіт і витрат на створення довгострокових біологічних активів рослинництва окрім витрат, вказувати і прибуток від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва.

Висновки. Дослідження стану обліку на сільськогосподарських підприємствах АР Крим дозволило проаналізувати та вдосконалити методику обліку продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, деталізувати об'єкти обліку готової сільськогосподарської продукції, собівартості реалізації та прибутку від реалізації продукції незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва. Отже, удосконалено обліково-аналітичне забезпечення процесу управління відтворенням довгострокових біологічних активів рослинництва.

Джерела та література:

1. FELEAGĂ N. Tratat de contabilitate financiară, vol. I Editura economică / N. FELEAGĂ, I. IONAȘCU. – București: 1998. – 504 p.
2. Две отрасли, два разных сценария / [упоряд. та голов. ред. С. Мішин]. – Кишенев : Логос-Пресс, 2005. – 190 с. – (Экономическое обозрение).
3. Особливості обліку багаторічних насаджень відповідно до вимог ПсБО 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] / П. М. Кузьмович // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка» – Режим доступу до видання : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/126.pdf
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов / упоряд. та голов. ред. М. Я. Дем'яненко. – К. : Облік і фінанси АПК, 2006. – №6. – С.9 – 23. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Методичні рекомендації).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». – [Чинний від 2003-01-01]. – М. : Международные стандарты финансовой отчетности, 2005. – 1064 с. – (Міжнародний стандарт).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». – [Чинний від 2006-01-01]. – К. : Бухгалтерия в сельском хозяйстве, 2006. – №3 – С.28 -32. – (Національний стандарт України).
7. Уланчук В. Особливості обліку довгострокових біологічних активів у садівництві / В. Уланчук, Г. Аніщенко. – К. : Бухгалтерський облік і аудит, 2008. – №5. – С. 29-36.
8. Шестопаль А. О. Совершенствовании учета затрат, формирующих балансовую стоимость плодовых насаждений / Шестопаль А. О. – Кишинев : Садоводство, виноградарство и виноделие Молдавии, 1982. – с. 49-52.