

УДК 657.471

Гордієнко Микола Іванович

кандидат економічних наук, професор,
завідувач кафедри економічного контролю та аудиту
Сумський національний аграрний університет

Тимченко Юлія Олександрівна

магістрант
Сумський національний аграрний університет

ВИТРАТИ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В ОБЛІКУ

Анотація: В результаті проведених досліджень категорії «біологічний актив» було виділено основні її ознаки. Це дозволило запропонувати авторське визначення, даної категорії, яке характеризує всю сукупність активів, що до неї відносяться. Визначено мету обліку витрат виробництва. Обґрунтовано місце витрат на біологічні перетворення в складі виробничих витрат, та методологічні засади їх обліку.

Ключові слова: біологічний актив, облік, витрати виробництва, біологічні перетворення, витрати на біологічні перетворення.

Постановка проблеми. Виробництво сільськогосподарської продукції в Україні займає провідне місце і тому для підвищення ефективності економіки країни здійснюється низка заходів щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку. Розвиток та реформування бухгалтерського обліку в Україні здійснюється в умовах дії глобалізаційних процесів та в напрямку впровадження і застосування МСФЗ. Вплив даних процесів зумовлює необхідність стандартизації, уніфікації та гармонізації бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, для системи вітчизняного обліку необхідні чіткі та однозначні трактування категорій, якими він оперує.

Проте, категоріальний апарат бухгалтерського обліку України є далеко недосконалим. Зокрема, в результаті теоретичного дослідження виявлено невизначеність термінології щодо обліку витрат в діючих нормативних актах та економічній літературі. Так, з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» в вітчизняному обліку з'явилося нове поняття – «витрати на біологічні перетворення». Але ні в стандартах обліку, ні в Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів не міститься визначення цього терміну.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх років вчені намагаються дослідити та висловити свою думку з урахуванням облікових новацій. На сучасному етапі серед науковців, які висвітили свої позиції щодо організаційного та методичного обліку біологічних активів є Ф.Ф.Бутинець, В.М.Жук, Г.Г. Кірейцев, Т.Є. Кучеренко, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, П.М. Кузьмович, О.А. Сарапіна, О.В. Лишиленко, Т.П. Карпова, В.В. Сопко та інші.

Мета статті є обґрунтування категорій «біологічний актив», «витрати на біологічні перетворення», визначення методологічних засад обліку за П(С)БО 30 «Біологічні активи», а також обліку витрат на біологічні перетворення у розрізі видів біологічних активів.

Виклад основного матеріалу. Сільськогосподарське виробництво складається з двох відносно самостійних галузей – рослинництва та тваринництва, що зумовлює складності організації бухгалтерського обліку і контролю.

Категорія біологічних активів є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств. Про біологічні активи як про об'єкт обліку в сільськогосподарських підприємствах уперше заговорили з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Відповідно до міжнародного стандарту, біологічний актив – це жива тварина або рослина [5]. Таке неконкретне та всеосяжне визначення не тільки не розкриває зміст терміну, а й не конкретизує об'єкт обліку, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і, відповідно, об'єктом обліку. Таке

визначення характеризує тільки перший складник терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другий, але не менш важливий – «актив».

Основними нормативними документами в Україні, що визначають порядок здійснення господарських операцій з біологічними активами на підприємствах сільського господарства є: П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи [6]. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яка утримується або вирощується на підприємстві.

Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку активів біологічний актив визнається активом, якщо виконують наступні умови:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [4].

В економічній літературі часто ототожнюються поняття «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення». В П(С)БО 30 «Біологічні активи» наводиться визначення біологічних перетворень, як процесу якісних і кількісних змін біологічних активів. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Місце витрат на біологічні перетворення у складі витрат виробництва сільськогосподарської продукції наведено в табл. 1.

Витрати на біологічні перетворення в структурі витрат виробництва

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції	Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів
	Витрати на біологічні перетворення
	Технологічні витрати, що здійснюються після завершення біологічних перетворень

Джерело: розроблено авторами

Під управлінням біологічними перетвореннями слід розуміти створення сприятливих або, принаймні, стабільних умов, необхідних для здійснення даного процесу (наприклад, підтримка певного рівня стану ґрунту, поживних речовин, вологості, температури, родючості, освітленості, боротьба зі шкідниками тощо). Саме таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності [9].

Відповідно до п.2.2 Методичних рекомендацій № 1315, біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено. Біологічний актив визнається основним засобом, якщо він використовується в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк його використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Виходячи з цього, В.М. Жук та П.М. Кузьмович пропонують відображати біологічні активи за видом господарської діяльності: сільськогосподарські та інші біологічні активи [1, 2]. Варто зазначити, що П.М. Кузьмович та Т.Є. Кучеренко вважають, що до складу біологічних активів необхідно віднести земельні ресурси сільськогосподарського призначення (орні землі, сінокоси, пасовища, земельні ділянки під багаторічними насадженнями та ін.) [2, 3]. Дане твердження дискусійне, потребує додаткового аналізу та обґрунтування. Проте якщо розглядати думку Сарапіної О.А., яка полягає в тому, що земельні ділянки дійсно є активами сільськогосподарського

підприємства, але не відповідають вимогам визначення біологічних активів [8]. В національній і міжнародній обліковій практиці земля є і залишиться об'єктом основних засобів.

В Україні на сьогодні затверджено та діє ряд нормативних актів, що регулюють облік витрат. Методологічні та методичні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до П(С)БО 16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [7].

Вітчизняні вчені не мають єдиної думки щодо мети обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Порівняльна характеристика визначення мети обліку витрат виробництва представлена в табл. 2.

Таблиця 2

Визначення мети обліку виробничих витрат

№ п/п	Вчені	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф.	Отримання вичерпної інформації, необхідної для цілей управління витратами.
2	Лишиленко О.В.	Повне і достовірне визначення фактичних витрат на виробництво, а також обчислення собівартості конкретних видів продукції.
3	Карпова Т.П.	Контроль за виробничою діяльністю та управління витратами на її здійснення, підготовка інформації про витрати для підтримання управлінських рішень.
4	Сопко В.В.	Вивчення характеристик ресурсів (речовин), вивчення характеристик процесу перетворення речовин у новий продукт праці, вивчення характеристик нових продуктів праці (готового продукту).

Джерело: узагальнено авторами

Аналізуючи табл. 2, можна запропонувати впровадження нормативного методу обліку витрат як удосконалення обліку витрат підприємств. Перевага цього методу полягає в тому, що це різновид планової калькуляції, що значно зменшить трудомісткість переходу. Він також надає можливість порівнювати

нормативні витрати, що коригуються на суму виявлених обліком відхилень, з плановою собівартістю. Нормативна калькуляція базується на підставі певних технічних норм на встановлену дату. Зміни норм витрат являють собою результат здійснення відповідних заходів, спрямованих на удосконалення технології та організації виробництва. Тому організація обліку зміни норм впливу на собівартість конкретної продукції (послуги, роботи) створює передумови зниження собівартості.

У сучасних умовах для діяльності підприємств дуже важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат та бази їх розподілу, оскільки від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства.

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність.

Нижче виокремлено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.

4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.

5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість.

Висновки і пропозиції. У результаті дослідження категорії «біологічний актив» було визначено основні її ознаки. На основі виділених ознак запропоновано визначення поняття «біологічний актив», яке характеризує всю сукупність активів, що включає дана категорія. Отже, біологічний актив – це живий організм, отриманий з контрольованих джерел, достовірно оцінений та ідентифікований, створений в результаті біологічних перетворень та головною метою утримання якого є отримання економічних вигід.

Запропоновані методичні прийоми обліку дозволять отримати оперативну, аналітичну інформацію для визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів та від зміни вартості біологічних активів.

Отже, одним із найважливіших оціночних показників господарської діяльності підприємства є витрати. Вони дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без зниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а

також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

Список літератури:

1. Жук В.М. Фізіократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Агроінком. – 2010. – № 7-9. – С. 57-62.
2. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація [Електронний ресурс] / П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № . – С. 32–37. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/ponyattya-biologichnih-aktiviv-ta-ihklasifikaciya.html>.
3. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С.46-49. <http://efm.vsau.org/>
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.- Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/index.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/artide/main?artid=92410&cat_id=9240.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Сарапіна О.А. Проблемні питання визнання та класифікації довгострокових біологічних активів [Електронний ресурс] / О.А. Сарапіна // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 82- 85. – Режим доступу: http://Firbis-nbu.gov.ua/Vcndtue_2013_3_13.pdf.

9. Сук Л. К. Облік біологічних перетворень / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 12. – С. 43-49.
10. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми екологоекономічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – № 1. – С. 66-73.
11. Яненко О. В. Актуальність обліку біологічних активів в Україні / О. В. Яненко, Л. П. Черевко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 66-73.

Гордиенко Н.И., Тимченко Ю.А.
Сумской национальной аграрный университет

РАСХОДЫ НА БИОЛОГИЧЕСКИЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ В УЧЕТЕ

Аннотация: В результате проведенных исследований категории «биологический актив» были выделены основные ее признаки. Это позволили предложить авторское определение, данной категории, которое характеризует всю совокупность активов, которые к ней относятся. Определены цели учета издержек производства. Обосновано место расходов на биологические преобразования в составе производственных затрат и методологические основы их учета.

Ключевые слова: биологический актив, учет, издержки производства, биологические преобразования, затраты на биологические преобразования.

Gordienko M.I., Timchenko Yu.A.
Sumy National Agrarian University

EXPENDITURE FOR BIOLOGICAL TRANSFORMATIONS IN ACCOUNT

Summary: As a result of the conducted studies of the category «biological asset», its main features were highlighted. This allowed us to propose an author's definition of this category, which characterizes the entire set of assets that belong to it. The purpose of accounting for production costs is determined. The place of costs for biological transformations in the composition of production costs, and the methodological principles of their accounting are substantiated.

Keywords: biological asset, accounting, production costs, biological transformations, costs for biological transformation.