

враховувати, що при відкритому русі товарів та послуг, недоброякісна продукція пересуватиметься туди, де нижчий рівень культури якості.

Захистити вітчизняного споживача від небезпечних харчових продуктів покликано впровадження на вітчизняних підприємствах міжнародного стандарту ISO 22000 – 2005 «Система управління безпечністю харчових продуктів – Вимоги до будь-яких організацій харчового ланцюга». Цей стандарт містить певні вимоги до безпеки продуктів харчування – вміст важких металів, відсутність токсинів, мікробіологічні показники, де розмежовуються поняття «якість» та «безпека», а зсув акцентів передбачається вже не за ланцюгом «ціна - якість», а «ціна - безпека». Проте, як показує багаторічна практика, впроваджувати цей стандарт зацікавлені великі підприємства, які в тому числі займаються експортом власної продукції і вихід на зовнішні ринки неможливий без відповідності продукції міжнародним стандартам. Малі ж вітчизняні підприємства, які реалізують свою продукцію на внутрішньому ринку, як правило ігнорують вимоги цього стандарту, вважаючи низьку ціну достатнім аргументом конкурентоспроможності власної продукції.

Серед усього комплексу проблем, пов'язаних із безпечністю продукції, однією з найбільш суперечливих є проблема виробництва та споживання генетично модифікованого продовольства. Технологічні зрушення, що відкрили необмежені можливості зростання виробництва продовольства, були викликані розвитком біотехнології, а саме одним з трьох основних її напрямків – генної інженерії (зміна генотипу рослин і тварин на основі рекомбінації ДНК), стрімкий розвиток якої і призвів до виникнення генетично модифікованих організмів, чи генетично модифікованого продовольства. Зважаючи на останні світові тенденції щодо невизначеності корисності вживання такої продукції в їжу з точки зору подальшого її впливу на здоров'я споживачів, вважаємо за необхідне прийняття державних заходів щодо обмеження її надходження на внутрішній ринок країни та недопущення вирощування власними товаровиробниками такої продукції, що призначена для споживання.

Противагою цим тенденціям може стати розвиток органічного землеробства та збільшення на його основі обсягів виробництва вітчизняної конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції. Основними чинниками, що зумовлюють розвиток органічного землеробства і визначають його переваги порівняно з інтенсивними технологіями є наступні: органічний продукт знижує ризик захворювань, викликаних застосуванням пестицидів, і ризик забруднення води шляхом ґрунтового самоочищення; сприяє збереженню поверхневого шару ґрунту; зберігає необхідний баланс для здорової екосистеми; сприяє інноваційним дослідженням з метою зниження сільськогосподарського вторгнення в навколишнє природне середовище, сприяє збиранню і збереженню насіння унікальних сортів і видів. Крім того, органічні продукти харчування мають значно вищі смакові властивості. Отже, розвиток органічного землеробства в Україні сприятиме екологізації галузі, посиленню її експортного потенціалу та підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної харчової продукції.

**Леонід Сук**

д.е.н., професор,

завідувач кафедри фінансів та обліку

Відкритий міжнародний університет

розвитку людини “Україна”

## **ОБЛІК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

В сільському господарстві значна частина готової продукції знову використовується у процесі виробництва: насіння на посів, корми для годівлі тварин, переробка сільськогосподарської продукції.

Як правило, завжди є такі ситуації:

а) оприбуткована із виробництва готова продукція рослинництва підлягає реалізації, частина її витрачається для продовження виробництва у цій же галузі і навіть у одному і тому ж підрозділі. Наприклад, зерно, одержане від урожаю, може бути продане, використане на посів у будь-якій бригаді, включаючи і ту, де воно вирощене;

б) готова продукція рослинництва використовується для годівлі тварин. При цьому може бути така продукція, яка одночасно продається, згодовується тваринам, чи висівається для одержання нового урожаю, наприклад, зерно, картопля тощо. Разом з цим є продукція, яка має лише одне призначення – згодовування тваринам – зелена маса, сіно, силос тощо;

в) готова продукція тваринництва реалізується, а частина її призначена для виробничих потреб одних і тих же або різних груп тварин – молоко для випоювання телят і поросят, яйця для одержання пташок, мед для годівлі бджіл тощо;

г) продукція тваринництва потрібна для рослинництва – гній для удобрення сільськогосподарських культур;

д) продукція може мати наступну переробку – зерно мелють на борошно, овочі і фрукти консервують або переробляють на соки, із молока виробляють масло, сметану, сир тощо.

За таких умов постає проблема оцінки готової продукції, яка використана для виробничих потреб. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] містить принцип “історична (фактична) собівартість”, яким визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Інструктивні матеріали та практика ведення бухгалтерського обліку свідчать про те, що рух готової продукції на підприємстві переважно відображається за її собівартістю.

Якщо продукція, яку можна було б продати, використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб, то логічно її оцінювати за цінами реалізації, а не на рівні собівартості. Аргументи можна навести наступні:

1) готова продукція може бути продана і за неї одержана виручка, яка відшкодовує собівартість і принесе чистий прибуток (збиток);

2) якби не було власної готової продукції, то для здійснення виробництва потрібно було б купувати відповідну продукцію (сировину) і платити за неї справедливую ціну;

3) фактична собівартість продукції рослинництва визначається лише в кінці року. Використання її може бути відразу після збирання врожаю, а тому собівартість продуктів переробки (борошно, м'ясо та інша) також можна було б вирахувати не лише в кінці року, а відразу після здійснення переробки, що дає можливість мати інформацію для своєчасного прийняття управлінських рішень.

Оцінка продукції за справедливою ціною допомагає визначити втрачену вигоду, за умови, коли продукція власного виробництва споживається за фактичною собівартістю, а не за цінами можливої її реалізації.

Застосування оцінки продукції за справедливою ціною надасть можливість оперативніше приймати рішення в умовах вибору альтернативи, яка постає перед кожним виробником:

1) виробляти чи купувати;

2) продавати чи обробляти далі.

Продукція, яка виготовляється для власного внутрішньогосподарського споживання, як правило, становить продовження виробничого процесу і має оцінюватися на основі витрат. Ринкова ціна тут не потрібна, бо продукція вироблена не для продажу: сіно, солома, кормові буряки, зелена маса, силос – все це має конкретний напрямок використання – корми для годівлі тварин. Така продукція практично не має вільного ринку, а тому встановити ринкову ціну часто неможливо. За цих умов собівартість виробництва і буде становити її справедливую вартість для даного підприємства.

Отже, готову продукцію, придатну для реалізації, яка використовується для внутрішньогосподарських виробничих потреб, логічно оцінювати за ринковою вартістю, а решту – за виробничою собівартістю.

Такий підхід відповідає нормам Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, яким визначено, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю [2, пункт 12].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” передбачає, що сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів суб’єкта господарювання, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання урожаю [3, пункт 13, с. 645].

Сільськогосподарську продукцію оприбутковують так: дебет рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредит рахунку 23 “Виробництво” за справедливою вартістю. На суму доходу від первісного визнання продукції (різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит рахунку 23 “Виробництво” [4].

Вважаю, що не логічно суму можливого майбутнього доходу відносити в дебет рахунка 23. Рахунок 23 призначений для обліку витрат. Інформація з нього використовується для калькулювання собівартості продукції, яка не повинна включати доходи. При одержанні сільськогосподарської продукції з виробництва пропоную робити такі записи: дебет рахунка 27 – на вартість продукції за справедливою вартістю, кредит рахунка 23 – на суму наявних витрат, кредит субрахунка 710 – на суму доходу від первісного визнання продукції.

#### *Список використаних джерел*

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – Електронний ресурс. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку. – К.: Видавничий дім “Сварог”, 2012. – 734 с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. – Електронний ресурс. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).