

4. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік. Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджений наказом Мінфіну України від 02.09.2014 Р. № 879.



Мар'яна Ілляш

Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ У САДІВНИЦТВІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОБУДОВУ ОБЛІКУ

Нововведенням для сучасного бухгалтерського обліку України стали поняття «біологічні активи» та «біологічні перетворення». 01 січня 2007 р. із затвердженням ПСБО 30 «Біологічні активи» (який був створений на основі міжнародного стандарту МСБО 41 «Сільське господарство») всі сільськогосподарські підприємства зіткнулися з низкою проблем, щодо самого визначення, оцінки, класифікації і ведення обліку біологічних активів [7].

Стратегічне призначення галузі рослинництва в розвитку аграрного сектору та економіки країни загалом вимагає розробки механізмів підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, здешевлення її вартості для забезпечення прибутковості вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Першочергова роль в даному процесі відводиться обліково-аналітичній складовій, як засобу зниження собівартості, управління витратами та результатами діяльності [1, с.184].

Садівництво як і кожна підгалузь рослинництва, має організаційно-технологічні особливості, які впливають на загальні принципи побудови та ведення обліку. До них належать різноманітність типів господарств, наявність різних видів виробництв, тривалість виробничого циклу, сезонність робіт, отримання продукції один раз на рік, наявність незавершеного виробництва.

Галузь садівництва відіграє важливу роль у розвитку економіки України, оскільки забезпечує потреби населення плодово-ягідною продукцією, промисловість – сировиною.

Варто зазначити, що садівничі насадження відносять до довгострокових біологічних активів рослинництва, які в свою чергу поділяються на зрілі – насадження у плодоносному віці та незрілі – молоді насадження до початку плодоношення. Відомо, що первісним визнанням довгострокових біологічних активів садівництва здійснюється в момент набуття господарюючим суб'єктом права власності. Згідно з чинним законодавством біологічні активи садівництва в момент їх визнання оцінюються за первісною вартістю, яка включає в себе витрати на підготовку ґрунту під закладку саду, до якого входить і вартість посадкового матеріалу, і витрати по догляду за молодим садом до його плодоношення. В практичній діяльності підприємств, які займаються вирощуванням садів зустрічаються випадки, коли такі витрати відносили до витрат виробництва. Вважаємо дану методику хибною, оскільки вона призводить до зменшення первісної вартості садівничих насаджень. Тобто при обліку витрат на створення й закладку довгострокових біологічних активів садівництва сільськогосподарські підприємства повинні керуватися ПСБО 16 «Витрати» [6].

Розсадництво – це галузь рослинництва, що забезпечує виробництво, створення маточних насаджень, сертифікацію, здійснення державного контролю у процесі обігу садивного матеріалу [2].

Серед основних організаційно-економічних чинників, які забезпечують високу продуктивність садівництва, визначальним є рівень спеціалізації галузі в конкретному підприємстві. Саме рівень спеціалізації впливає на зростання обсягів отримання врожаїв, високоякісного і сертифікованого садивного матеріалу, нових інтенсивних багаторічних насаджень, використання наукових розробок, залучення інвесторів.

Залежно від частки виробленої й реалізованої продукції садівничі підприємства поділяються на спеціалізовані та неспеціалізовані. У спеціалізованих вирощування садів та отримання плодів і ягід є основним видом діяльності. Неспеціалізовані мають у власності невеликі площі під садами, а врожаї використовують в основному для внутрішніх потреб і лише частково для реалізації чи переробки.

Кожний тип господарств у галузі садівництва має свої організаційно-технологічні особливості провадження діяльності, що впливають на побудову обліку витрат виробництва. Садівничі підприємства не є винятком, їх організаційна структура, мета діяльності, асортимент продукції зумовлюють специфіку організації бухгалтерського обліку.

Отже, залежно від рівня спеціалізації садівничі підприємства встановлюють об'єкти обліку витрат, що в подальшому значною мірою впливають на побудову обліку.

Наприклад, при організації аналітичного обліку в цій галузі виділяють такі об'єкти обліку витрат: маточно-насінове садівництво; маточно-сортові (живцеві) сади; маточники вегетативно-розмножувальних підщеп; шкілки саджанців; розсадники (за роками вирощування); плодово-ягідні насадження [5].

Відповідно до об'єктів обліку витрат розробляють та затверджують робочий план рахунків підприємства в частині обліку витрат виробництва. Крім того, кожне господарство під час калькулювання собівартості продукції садівництва визначає об'єкти калькулювання, якими можуть бути насіння, живці, підщепи, саджанці, плоди, ягоди (основна продукція).

Органічне поєднання етапів процесу біологічних перетворень в садівництві потребує особливого підходу до організації обліку. До організаційно-технологічних особливостей біологічних перетворень у садівництві належать:

– вирощування саджанців способом вегетативного розмноження (закладення маточників вегетативно-розмножувальних підщеп та догляд за ними до досягнення продуктивного віку, догляд за маточниками та отримання підщеп, прищеплення підщеп та догляд за ними, вирощування саджанців у шкілці.);

– вирощування саджанців традиційним способом – сіянцями (підготовка плодів та посів сіянців, догляд за полем сіянців та отримання підщеп (дички), прищеплення підщеп та догляд за ними, вирощування саджанців у шкілці);

– вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва (закладання багаторічних насаджень, догляд за незрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва);

– догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва та отримання плодово-ягідної продукції (дгляд за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва, отримання врожаю, заготівля живців, відсадків, вусів) [5].

В садівництві саджанці вирощують двома способами: традиційним (на основі сіянців) та новим прогресивним (на основі вегетативно-розмножувальних підщеп). Їх особливості та вплив на побудову обліку можна показати так:

– витрати, понесені на вирощування саджанців при традиційному способі, відображають на рахунку 23 «Рослинництво» за об'єктами обліку (підготовка полів та посів сіянців, отримання сіянців (дичок), вирощування та догляд за сіянцями в шкілці, прищеплення сіянців та догляд за ними, вирощування саджанців на сіяних підщепах);

– при вегетативному розмноженні:

– витрати, понесені на вирощування маточників вегетативних підщеп обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а вирощування маточників продуктивного віку – на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» за об'єктами обліку;

– витрати понесені на вирощування саджанців способом вегетативного розмноження, відображають на рахунку 23 «Рослинництво» за об'єктами обліку [5].

Весь цикл біологічних перетворень є тривалим і охоплює такі етапи:

– закладання багаторічних насаджень та догляд за незрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва до їх вступу у плодоношення (облік витрат здійснюється на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»; облік незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва здійснюється на субрахунку 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» або 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»; облік зрілих довгострокових біологічних активів рослинництва здійснюють на субрахунку 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» або 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»);

– догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва й отримання врожаю (облік витрат понесених на догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами рослинництва та отримання плодово-ягідної продукції, відображають на субрахунку 231 «Рослинництво»).

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 р. №1315 визначено, що довгострокові біологічні активи рослинництва, в тому числі садівництва, класифікують на зрілі – багаторічні насадження у плодоносному віці та незрілі – багаторічні насадження, що не досягли пори плодоношення [4].

Облік садів відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобовязань і господарських операцій підприємств [3] та Методичних рекомендацій №1315 [4] здійснюють на субрахунках 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю».

Галузь садівництва характеризується тим, що вона є однією з найбільш капіталомістких галузей сільського господарства. Тому особливо гострою стає проблема джерел фінансування капіталовкладень. Надійним і значним джерелом власних інвестицій у створення (відтворення) насаджень має бути амортизаційний фонд. Проте, особливістю нового обліку за П(С)БО 30 є те, що амортизація нараховується лише на довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких визначити неможливо, тобто на довгострокові біологічні активи оцінені за первісною вартістю. Врахування цієї особливості по-перше, усуває недоліки, які існували в податковому та бухгалтерському обліку внаслідок різних підходів до визначення амортизації багаторічних насаджень; по-друге, знижує собівартість продукції (на вартість зносу необоротних активів, яка переноситься на новостворену продукцію), однак і зменшує суму джерел внутрішнього фінансування підприємства (на суму не нарахованої амортизації, яка була б інвестована в необоротні активи).

В умовах формування ринкової економіки значно змінюються підходи до господарської і технологічної оцінки садівницької продукції. На перше місце виносяться показники конкурентоспроможності плодів і ягід, яка досягається, головним чином, через високу їх якість і низьку собівартість [8, с. 259]. Досвід останніх років показує, що собівартість виробництва плодів дещо вища за їх

реалізаційну ціну. Тому, для виробника садівничої продукції систематичний збір обліково-аналітичної інформації про витрати підприємства та порівняння її із ціною на ринку є необхідною умовою ефективного управління конкурентоспроможністю галузі.

Введення в систему обліково-аналітичної інформації садівничих підприємств оцінки за справедливою вартістю не покращує фінансове становище підприємств, а лише ускладнює проведення економічного аналізу, розробку прогнозів зміни показників і обґрунтування напрямів розвитку виробництва. Поняття «собівартість» за П(С)БО 30 замінено на «витрати, пов'язані із біологічним перетворенням». Калькуляція виробничої собівартості здійснюється лише для потреби первісного визнання продукції садівництва, яке відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому продукція відокремлена від біологічного активу.

Процес формування і визначення суми витрат в обліку садівничого підприємства є одним із найскладніших серед усіх галузей народного господарства. Сезонний характер виробництва садівничої продукції зумовлює те, що час понесення витрат не збігається з часом надходження виручки від реалізації продукції, він може відбуватися протягом різних звітних періодів (фінансових років). Тому керівники садівничих підприємств потребують об'єктивної інформації, яку можна одержати завдяки плануванню діяльності, оперативному визначенню витрат, розробки детальних технологічних карт вирощування культур та отримання продукції, що підвищить ефективність управління діяльністю даних підприємств.

Література

1. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві в світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Белова // Науковий журнал «Бізнес інформ». – Харків. – 2015. – № 3. – С. 184-191.
2. Закон України «Про насіння і садивний матеріал» // Відомості Верховної Ради України. – 2003, №13. – С.92. [Електронний ресурс].
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. Спосіб доступу : [//http. www.liga.net](http://www.liga.net)
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, зат. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315 [Електронний ресурс].
5. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О. Ю. Смольська; НААН України, ННЦ «Ін-т аграр. Економіки». – Київ, 2015. – 20 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790.
8. Шестопадль О.М. Організаційно-економічні чинники адаптації садівництва до ринку // Садівництво. Вип.47. – 1998. – С. 257-260.
9. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства [Електронний ресурс] / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233. – Режим доступу http://ie.at.ua/IE_2015/InnEco_3-58-2015.pdf