

Житомирський національний агроекологічний університет

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ
АКТИВІВ ГАЛУЗІ ХМЕЛЯРСТВА**

Досліджено вплив технологічних особливостей галузі хмелярства на побудову обліку біологічних активів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та обліку витрат на біологічні перетворення активів за П(С)БО 16 «Витрати». Здійснення процесу біологічного перетворення безпосередньо пов'язане з вирощуванням хмелю. Встановлено, що у хмелярстві об'єктами обліку витрат, крім готової продукції (шишки хмелю та живці/саджанці хмелю), можуть бути: роботи, виконані в поточному році під урожай поточного року; роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року; витрати, які підлягають розподілу.

Ю.В. Золотницька

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Л.А. Суліменко

Постановка проблеми

Облік витрат на виробництво відіграє важливу роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством та являє собою кількісне відображення господарських процесів з метою управління ними та визначення фінансових результатів з використанням вартісних і натуральних показників обліку. Зміни в методології бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності, важливим завданням якої є достовірна оцінка та відображення у звітності біологічних активів, сільськогосподарської продукції та витрат на біологічні перетворення мали безпосередній вплив на ведення обліку в хмелегосподарствах.

За П(С)БО 30 «Біологічні активи» було введено в бухгалтерську термінологію нові об'єкти обліку – біологічні активи, які визначено як живі організми (рослини, тварини), що у процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або/та додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [7, с.14, 10]. Поява цих нових об'єктів обліку спричинила зміни назв існуючих об'єктів обліку та появу у хмелярстві принципово нових облікових об'єктів – довгострокових біологічних активів рослинництва (площ плантацій хмелю продуктивного віку) та незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва (площ молодих хмеленасаджень, які не плодоносять).

Проблеми застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» на вітчизняних агропромислових підприємствах обумовлені галузевими особливостями та багаторічним досвідом «калькуляційного обліку» сільськогосподарського виробництва. Не винятком є і галузь хмелярства. До того ж, світова практика бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності не накопичила достатньо досвіду з обліку біологічних активів, а міжнародний стандарт 41 «Сільське господарство» не має широкої практики застосування.

Аналіз останніх досліджень та постановка завдання

Проблемам теорії та впровадження в облікову практику нової системи обліку біологічних активів присвячені наукові дослідження В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, Ю.Я. Лузана, Б.В. Мельничук, М.Ф. Огійчука, Р.П. Саблука, Л.К. Сука та інших науковців. Дослідники обґрунтували поняття та розкрили сутність біологічних активів, сільськогосподарської продукції та сільськогосподарської діяльності, адаптували бухгалтерські процедури з ринкової оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції з метою відображення інформації про них в обліку та звітності. Проте особливості застосування методики обліку як самих біологічних активів, так і витрат на їх біологічні перетворення в галузі хмелярства потребують подальшого вивчення.

Об'єкт та методика дослідження

Метою дослідження є обґрунтування методологічних засад обліку біологічних активів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та специфіка їх застосування в галузі хмелярства, а також облік витрат на біологічні перетворення хмелеплантацій як виду біологічного активу.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат на біологічні перетворення довгострокових біологічних активів у хмелярстві. *Предметом дослідження* є комплекс теоретичних, методологічних і прикладних питань, пов'язаних з обліком витрат на біологічні перетворення активів галузі хмелярства.

Методи дослідження. Дослідження проводилось із застосуванням наукових методів, що ґрунтуються на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах розвитку економіки. Методологічною основою досліджень є системний підхід до розкриття економічної сутності витрат виробництва. При вивченні обліку витрат на біологічне перетворення застосовувалися методи: спостереження, монографічний, порівняння, групування, аналізу і синтезу.

Результати дослідження

До біологічних активів в галузі хмелярства відносяться хмільники та саджанці (живці) хмелю. За періодом участі біологічних активів у господарському обороті підприємства-хмільники, які у звітному році здатні давати сільськогосподарську продукцію (шишки хмелю), відносять до довгострокових біологічних активів (рах. 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»), а молоді хмеленасадження, що не плодоносять та саджанці – до незрілих довгострокових біологічних активів (рах. 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»). Облік витрат на біологічні перетворення довгострокових біологічних активів галузі хмелярства та відокремлення від продуктивних хмеленасаджень готової продукції (шишки, живці/саджанці хмелю) відображаються на рах. 23 «Виробництво». Витрати на біологічні перетворення незрілих біологічних активів хмелярства протягом звітного періоду узагальнюються на субрахунку 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» та в кінці періоду відносяться на збільшення вартості відповідних незрілих біологічних активів, які обліковуються на рахунках 165 та 166 (рис. 1).

Біологічне перетворення – це процес кількісних і якісних змін біологічних активів [10]. У хмелярстві цей процес починається з моменту відокремлення від рослини хмелю та висадки у ґрунт живця (саджанця) до моменту отримання першого врожаю шишок хмелю з дорослої рослини.

Методологічні засади обліку біологічних активів регламентуються П(С)БО 30 «Біологічні активи», а облік витрат на їх біологічні перетворення регламентовано у П(С)БО 16 «Витрати».

Для ведення обліку витрат на біологічні перетворення рослин хмелю хмелегосподарства використовують Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [5].

Витрати, пов'язані з біологічним перетворенням хмелю, класифікують за такими економічними елементами: прямі матеріальні; прямі на оплату праці; інші прямі; загальновиробничі.

Галузь хмелярства характеризується значними капітальними витратами на закладку молодих насаджень хмелю та тривалими поточними витратами за їх доглядом до досягнення хмеленасадженнями продуктивного віку (2 роки після садіння саджанцями та 3 – після садіння живцями) [1]. Виробничі витрати у хмелярстві здійснюються протягом тривалого періоду, а продукцію отримують в момент біологічного дозрівання хмелю один раз на рік. Тому бухгалтерський облік повинен чітко розмежовувати витрати не лише за роками (витрати під урожай поточного року, витрати під урожай майбутніх років), а й за видами витрат та об'єктами:

а) капітальні витрати: закладання маточних хмільників; закладання хмільників та догляд за молодими насадженнями хмелю до вступу їх у пору плодоношення;

б) виробничі витрати: догляд за експлуатаційними маточниками та заготовлення розсадницького матеріалу; вирощування саджанців; догляд за плодоносними хмелеплантаціями та збір урожаю.

Об'єктом витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [5, 9]. На вибір об'єктів витрат істотно впливають: організація виробництва, технологічні особливості, рівень спеціалізації підрозділів, структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського розрахунку; інноваційні рішення та ін. Тому номенклатуру об'єктів обліку витрат кожне підприємство розробляє самостійно.

У зв'язку із складним технологічним процесом у хмелярстві об'єктами обліку витрат, крім готової продукції (шишки та живці/саджанці хмелю), можуть бути: 1) роботи, виконані в поточному році під урожай поточного року; 2) роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року; 3) витрати, які підлягають розподілу (амортизаційні відрахування основних засобів, які використовуються у хмелярстві та підлягають розподілу; витрати на ремонт основних засобів хмелевиробництва, що підлягають розподілу тощо).

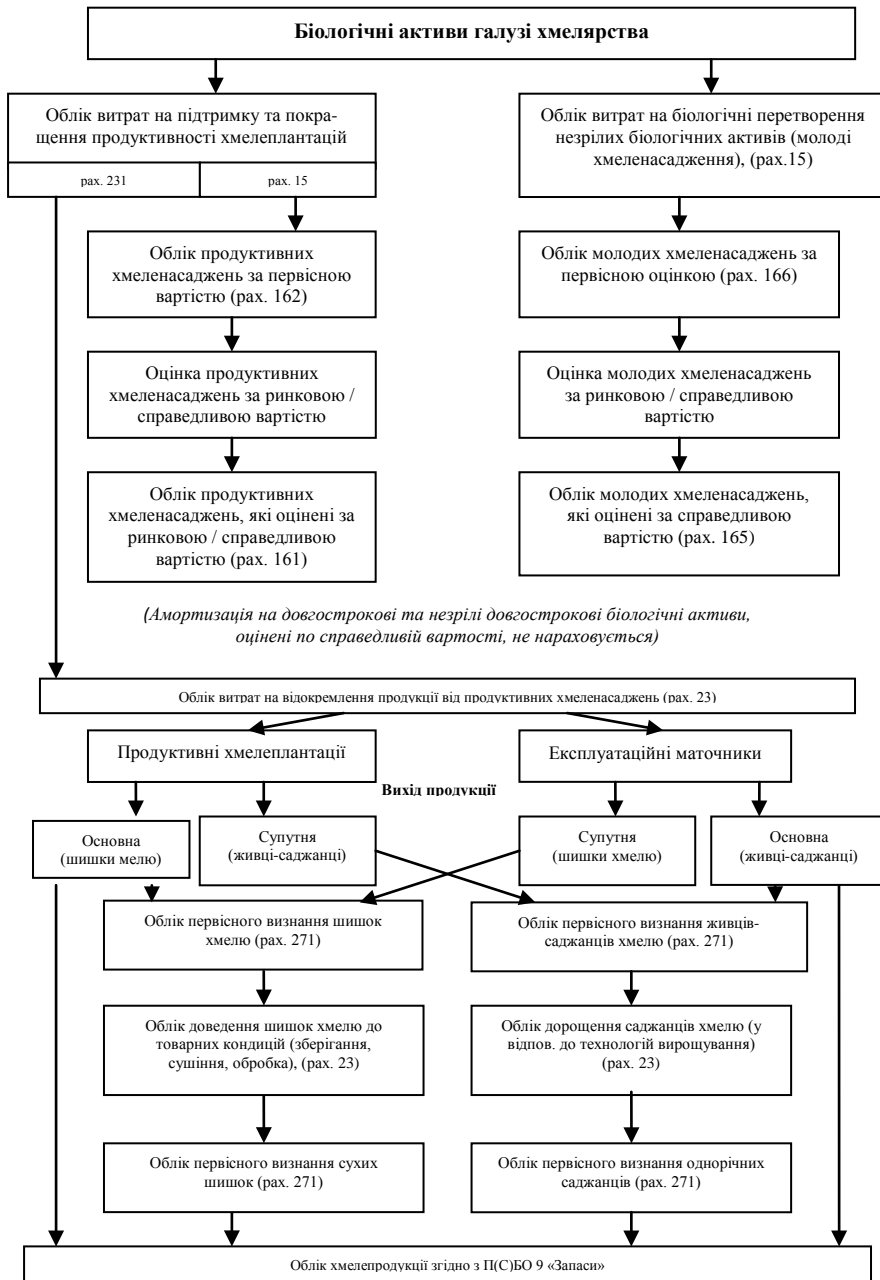


Рис. 1. Побудова обліку хмеленасаджень та продукції хмелярства за П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Джерело: власні дослідження.

До витрат під урожай поточного року слід відносити зимові роботи на хмільниках (ремонт шпалери, заготовка підтримок та фіксаторів та ін.), роботи по догляду у весняно-літній період, захист хмелю від шкідників та хвороб, збирання урожаю хмелю. До витрат, які відносяться під майбутній урожай, у хмелярстві належить весь комплекс осінніх робіт на хмільниках, а саме: очищення плантацій від рослинних решток, підживлення органічними та мінеральними добривами, садіння саджанців, глибоке рихлення міжрядь, оранка міжрядь, знищення гнізд зимівлі шкідників та ін.

Отже, в системі обліку хмелярства може передбачатися вимірювання величини витрат без відображення і виміру продукції. Таким чином, можна виділити наступні групи об'єктів обліку витрат хмелегосподарств: види продукції; центри виникнення витрат; види витрат; окремі технологічні процеси (рис. 2.).



Рис. 2. Об'єкти обліку витрат у хмелярстві

Джерело: власні дослідження.

Організація виробничого обліку в хмелегосподарствах передбачає певне групування витрат. Загалом виробничі витрати слід, по-перше, акумулювати за місцями їх виникнення, по-друге, відносити на конкретну продукцію. Це досягається на рівні аналітичного обліку. Як показує рис. 2., номенклатура об'єктів обліку витрат розширюється і може включати: види продукції (шишки,

живці/саджанці хмелю), окремі технологічні процеси (догляд за експлуатаційними маточниками, вирощування саджанців, догляд за плодоносними хмелеплантаціями, збір урожаю), види витрат (за економічними елементами, за статтями калькуляції) та центри виникнення витрат (бригади, робочі місця, відділи, приналежність хмелеплантацій до певних природнокліматичних зон та ґрунтів) тощо.

Висновки

1. Хмеленасадження як вид довгострокового біологічного активу належать до основних засобів, що обумовлює значні капітальні витрати на закладку хмільників та догляд за молодими насадженнями хмелю до вступу їх у пору плодоношення.

2. Хміль як рослина та живий організм володіє здатністю до кількісних та якісних змін, які відбуваються у процесі його росту, що і є його біологічним перетворенням. У процесі біологічних перетворень хмелегосподарства отримують шишки та саджанці хмелю.

3. Облік біологічних активів хмелярства за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та облік витрат на біологічні перетворення за П(С)БО 16 «Витрати» має свої особливості, що пов'язані зі складністю технологічного процесу вирощування хмелю. У хмелярстві об'єктами обліку витрат, крім готової продукції (шишки та живці/саджанці хмелю), можуть бути: роботи, виконані в поточному році під урожай поточного року; роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року; витрати, які підлягають розподілу.

4. У зв'язку з технологічними особливостями вирощування хмелю в системі обліку хмелегосподарств може передбачатися вимірювання величини витрат без відображення і виміру продукції. Таким чином, можна виділити наступні групи об'єктів обліку витрат хмелегосподарств: окремі технологічні процеси; центри виникнення витрат; види витрат; види продукції відповідно до носіїв витрат.

Перспективи подальших досліджень

Отримані в даній статті результати дозволять перейти до поглибленого дослідження витрат на біологічні перетворення активів в галузі хмелярства відповідно до технологічних карт вирощування хмелю. Це дасть можливість розробити практичні рекомендації щодо удосконалення методики обліку та контролю витрат на біологічні перетворення в галузі хмелярства.

Література

1. Довідник з хмелярства // А.С. Шабранський, В.М. Шуляр, М.Г. Ковтун, В.М. Венгер, Р.І. Рудик. – Житомир: Полісся, 2000. – С. 92 – 106.
2. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34–42.

3. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Практичний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. / Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М. та ін. – К.:ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2008. – 230 с.
 4. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.
 5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств, від 18 травня 2001 р.
 6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.06 р. № 1314 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 19(1296). – С. 20–32.
 7. Облік сільськогосподарської діяльності. Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. / Лузан Ю.Я., Жук В.М., Гаврилюк В.М. та ін. – К.:ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
 8. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24–33.
 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 року № 318.
 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
 11. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9–10. – С. 128 – 134.
-
-