

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471:34:631.16

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-8-13

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ В УКРАЇНІ ©

ІЩЕНКО Я.П.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку
та оподаткування
в галузях економіки

МЕЛЬНИК О.С.,
аспірант кафедри обліку та оподаткування
в галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(Вінниця)

В статті розглянуто нормативно-правові документи, які є основою для визначення ключових засад бухгалтерського відображення витрат. Визначено пріоритетні норми законодавчих актів при здійсненні практичного бухгалтерського обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Виділено основні рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Наголошено, що якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користується той, що належить вищому рівню структури. Відзначено, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат. Значимою є різниця у визнанні витрат при первісному оцінюванні активів (оцінка активів за історичною чи справедливою вартістю) та неузгодженні щодо складових витрат на біологічні перетворення (витрати, що пов'язані із біологічними перетвореннями не можуть включати доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції).

Ключові слова: структура нормативного регулювання, бухгалтерський облік витрат, управління витратами, визнання витрат, біологічні активи

Табл.: 4. Рис.: 3. Літ.: 19.

LEGAL PROVISION FOR EXPENDITURE ON PRODUCTION OF AGRICULTURAL PRODUCTS IN UKRAINE

ISHCHENKO Yana,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor

MELNYK Olha,
PhD student at the Department of Accounting and taxation in economic sector
Vinnitsa National Agrarian University
(Vinnitsa)

The article deals with the legal documents, which are the basis for determining the key principles of accounting cost reflection. The priority norms of the legislative acts are determined in the course of practical accounting of expenses for agricultural production. The main levels of regulatory accounting in Ukraine are highlighted. It is stressed that if the rules of one legislative act contradict the rules of another, the priority belongs to the highest level of structure. It is noted that in the current normative base there are differences in the field of cost accounting. Significant is the difference in the recognition of costs in the initial valuation of assets (valuation of assets at historical or fair value) and the non-compliance with the components of the cost of biological conversion (the costs associated with biological transformations can not include income from the initial recognition of biological assets and agricultural products).

Key words: regulatory regulation structure, cost accounting, cost management, cost recognition, biological assets

Tab.: 4. Fig.: 3. Ref.: 19

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ В УКРАИНЕ

ИЩЕНКО Я.П.,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета и налогообложения
в отраслях экономики

МЕЛЬНИК О.С.,
аспирант кафедры учета и налогообложения
в отраслях экономики
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье рассмотрены нормативно-правовые документы, которые являются основой для определения ключевых принципов бухгалтерского отражения расходов. Определены приоритетные нормы законодательных актов при осуществлении практического бухгалтерского учета затрат на производство сельскохозяйственной продукции. Выделены основные уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета в Украине. Отмечено, что если нормы одного законодательного акта противоречат нормам другого, приоритетом пользуется законодательный акт, принадлежащий к более высокому уровню структуры. Отмечено, что в действующей нормативной базе существуют различия в сфере учета затрат. Значимым является разница в признании расходов при первоначальной оценке активов (оценка активов по исторической или справедливой стоимости) и несогласовании в составляющих расходов на биологические преобразования (расходы, связанные с биологическими преобразованиями не могут включать доходы от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции).

Ключевые слова: структура нормативного регулирования, бухгалтерский учет расходов, управление затратами, признание расходов, биологические активы.

Табл.: 4. Рис.: 3. Лит.: 19.

Постановка проблеми. Постійні зміни облікового законодавства України обумовлені прагненням гармонізувати національний бухгалтерський облік з міжнародним. Для низки вітчизняних суб'єктів господарювання застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності уже на сьогодні є обов'язковим. Решта підприємств можуть обирати самостійно за якими правилами (українськими чи міжнародними) здійснюватиметься облік та складатиметься фінансова звітність. Перед фахівцями з бухгалтерського обліку при вирішенні одного й того самого питання може постати необхідність керуватися різними нормативно-правовими актами. Враховуючи значний масив нормативно-правової інформації, проблема орієнтування у нормативній базі є досить гострою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню обліку витрат виробництва сільськогосподарських підприємств через призму їх правового регулювання присвячені дослідження низки вітчизняних науковців, зокрема науковців Вінницького національного аграрного університету: І.В. Гончарук, Т.Ф. Плахтій [1], О.А. Подолянчук [2], Н.Л. Правдюк [3] та інших.

Вчені, такі як Івахненко С.В. [4], Мелень О.В. [5], Сокіл О.Г. [6], інші, зробили значний внесок у дослідження структури нормативного регулювання обліку в Україні.

Аналітичне забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств досліджували Н.І. Коваль [7], Т.О. Мулик [8] та інші.

Зважаючи на проблематичність практичного застосування численних норм законодавства, що регулюють облік витрат, в умовах інтеграції та гармонізації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів, означена проблематика потребує комплексного дослідження.

Метою статті є розробка рекомендацій щодо визначення пріоритетності норм законодавчих актів для практичного застосування облікового відображення витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу. Витрати виробництва є визначальним фактором у визначенні результативності та ефективності діяльності підприємств. В умовах ринкового ціноутворення підприємства мають обмежені можливості впливу на ціни реалізації виробленої продукції. Тому основним важелем збільшення рентабельності виробництва є рівень витрат.

За період 2016 -2018 рр. спостерігається зниження рівня рентабельності за всіма видами продукції рослинництва, що вироблялась сільськогосподарськими підприємствами України. Рентабельність продукції тваринництва за аналізований період дещо зросла, проте вирощування великої рогатої худоби та овець і кіз все ще залишається збитковим (табл. 1).

Таблиця 1

Рівень рентабельності (збитковості) основних видів сільськогосподарської продукції*, %

Найменування продукції	Роки			Відхилення 2018р. до 2016р.
	2016	2017	2018	
Культири зернові та зернобобові – усього	37,8	25,0	24,7	-13,1
Насіння соняшнику	63,0	41,3	32,5	-30,5
Буряк цукровий фабричний	45,0	12,4	-11,4	-56,4
Картопля	24,3	10,0	6,8	-17,5
Культири овочеві відкритого ґрунту	19,7	15,6	16,7	-3,0
Плоди	12,0	27,3	3,4	-8,6
Виноград	74,6	51,6	22,6	-52,0
Велика рогата худоба на м'ясо	-24,8	3,4	-17,7	7,1
Свині на м'ясо	-4,5	3,5	6,9	11,4
Вівці і кози на м'ясо	-35,2	-40,0	-16,7	18,5
Птиця на м'ясо	5,0	7,0	5,7	0,7
Молоко від сільськогосподарських тварин усіх видів, сире	18,2	26,9	16,1	-2,1
Яйця птиці свійської в шкаралупі свіжі (без яєць на інкубацію)	0,5	-9,0	5,4	4,9

* Дані наводяться за сільськогосподарськими підприємствами всіх організаційно-правових форм України
Джерело: узагальнено авторами на основі [9]

Негативний вплив на результативність виробництва мали переважаючі темпи зростання суми витрат над темпами росту доходів від реалізації сільськогосподарської продукції. Загалом загальна сума витрат виробництва в 2018 р. порівняно з 2016 р. зросла у півтора рази, тобто на 154494,1 млн. грн (табл. 2).

Таблиця 2

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції*

Види витрат	2016 р.		2017 р.		2018 р.		Відхилення 2018 р. до 2016 р., млн. грн
	млн.грн	у % до підсумку	млн.грн	у % до підсумку	млн.грн	у % до підсумку	
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати – усього	288499,3	100,0	404970,2	100,0	442993,4	100,0	154494,1
Прямі матеріальні витрати – усього	160794,1	55,7	242313,7	59,8	247997,2	56,0	87203,1
<i>у тому числі</i>							
насіння та посадковий матеріал	25948,3	12,5	30559,9	7,5	35963,5	8,1	10015,2
корми	38227,6	18,4	41772,9	10,3	52036,9	11,7	13809,3
інша продукція сільського господарства	3231,4	1,6	5727,9	1,4	6496,8	1,5	3265,4
мінеральні добрива	42539,7	20,5	49685,1	12,3	57695,7	13,0	15156,0
пальне і мастильні матеріали	24678,7	11,9	30925,4	7,6	39035,6	8,8	14356,9
електроенергія	3340,1	1,6	3167,7	0,8	3920,3	0,9	579,9
паливо й енергія	2180,4	1,0	4190,8	1,1	4898,6	1,1	2718,2
запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	17484,0	8,4	18613,8	4,6	21335,5	4,8	3851,5
Прямі витрати на оплату праці	15638,4	5,4	20326,7	5,0	25234,4	5,7	9596,0
Інші прямі витрати – усього	47313,8	16,4	79262,1	19,6	95016,8	21,4	47703,0
<i>у тому числі</i>							
відрахування на соціальні заходи	3480,1	1,2	4416,7	1,1	5533,7	1,2	2053,6

1	2	3	4	5	6	7	8
орендна плата за:							
земельні частки (паї)	29240,2	10,1	36062,2	8,9	43952,0	9,9	14712,0
майнові паї	202,3	0,4	442,2	0,1	429,5	0,1	227,2
амортизація	14153,5	4,9	19176,6	4,7	25752,9	5,8	11599,4
Загальновиборніччі витрати – усього	64990,7	22,5	63067,7	15,6	74745,0	16,9	9754,3
<i>з них</i>							
оплата послуг сторонніх організацій	50240,0	17,4	29004,4	7,2	34233,5	7,7	-16006,5

* Дані наводяться за сільськогосподарськими підприємствами всіх організаційно-правових форм України
Джерело: узагальнено авторами на основі [9]

Облікове забезпечення управління витратами є однією із важливих складових системи управління ними. Структура нормативного регулювання витрат в Україні є складною і багаторівневою. Івахненко С.В. [4] розглядає трирівневу структуру нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Перший рівень становлять закони України, зокрема загальні положення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [10] (далі – ЗУ «Про бухгалтерський облік»). Другий – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (далі – План рахунків) та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 [11] (далі – Інструкція про застосування плану рахунків). Третій – Накази та листи Міністерства фінансів, які роз'яснюють застосування П(С)БО.

Ширшу структуру рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку запропонували Петренко Н.І. та Філозоф О.В. [12]. Вчені розмежовують п'ять рівнів нормативного регулювання:

I рівень – Конституція України, Кодекси законів і Закони України;

II рівень – Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету міністрів України;

III рівень – П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України;

IV рівень – нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших організацій, які розробляються і затверджуються на основі П(С)БО;

V рівень – рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Цінним, на нашу думку, в такому структуруванні рівнів регулювання обліку є виокремлення п'ятого рівня – внутрішніх регламентуючих актів підприємства, яким, при недосконалому вітчизняному обліковому законодавстві слід приділити особливо ретельну увагу.

Мелень О.В. [5] при дослідженні питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку розширив запропоновану Петренко Н.І. структуру. Вчений виділив вісім рівнів. При цьому стверджує, що Конституція України, Кодекси законів і Закони України мають займати три окремі рівні. Також учений виокремлює у II рівень міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України (рис 1).

Групування нормативних актів за рівнями регулювання – не самоціль. Адже, якщо норми одного законодавчого акту суперечать нормам іншого, пріоритетом користується той, що належить вищому рівню структури.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат на біологічні перетворення, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10]. Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами.

Важливим елементом регулювання та управління витратами є Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, який визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток [13].

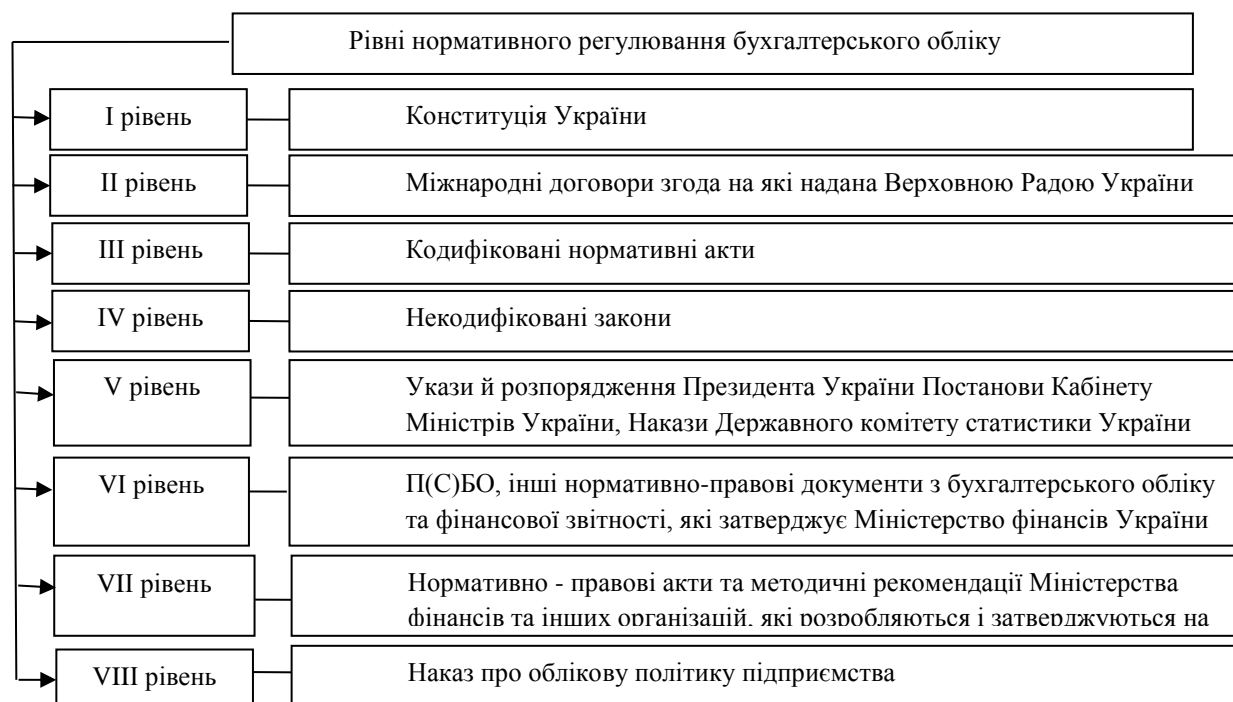


Рис. 1. Структура рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: узагальнено авторами на основі [5]

Методологічні засади організації даних бухгалтерського обліку про біологічні активи рибництва та одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові активи й сільськогосподарську продукцію на сьогоднішній день регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» [14] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1315 (далі – Методичні рекомендації №1315) [15]. Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи калькулювання собівартості продукції визначено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – П(С)БО 16 «Витрати») [16] та Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств затверджених наказом Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.2001 (далі – Методичні рекомендації №132) [17]. Основні нормативно-правові акти, що врегульовують облік витрат в сільськогосподарських підприємствах України представлені в табл. 3.

Таблиця 3

Нормативно-правове регулювання обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Використання для регулювання обліку витрат
1	2	3
1	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV	Ст. 1. Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);
2	Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI.	Розд. III. Визначає склад витрат звітного періоду в процесі визначення суми податку на прибуток
3	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.	Розд. I, п.3. Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

1	2	3
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.	П. 17. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"
6	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.	Визначено рахунки першого та другого порядку для обліку витрат, кореспонденцію рахунків за рахунком 23 «Виробництво» та рахунками класу 8 «Витрати за елементами», класу 9 «Витрати діяльності»
7	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132	Визначено склад і класифікацію витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи.
8	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.	П. 7.1. Унаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного (календарного) року. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. П. 7.2. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат, які мають відповідати об'єктам обліку біологічних активів (окремі види біологічних активів та/або їх група), на рахунку обліку виробництва П. 7.7. Сума витрат від зміни справедливої вартості біологічного активу, який оцінюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу на дату балансу, відображається зменшенням його вартості та збільшенням інших витрат операційної діяльності.

Джерело: сформовано авторами на основі [10,11,13,14,15,16,17,18]

Таким чином, з одного боку, облік витрат регламентований низкою нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат, склад витрат в процесі визначення собівартості сільськогосподарської продукції, з іншого – значна частина організаційних та методичних моментів з обліку витрат має бути врегульована на рівні підприємства. Серед них структура об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання, номенклатура статей витрат та їх склад, порядок розподілу непрямих виробничих витрат, формування розділу робочого плану рахунків щодо витрат тощо.

Незважаючи на те, що за роки незалежності в Україні зроблені значні кроки в упорядкуванні чинних нормативно-правових актів сфери регулювання обліку витрат на біологічні перетворення в сільськогосподарських підприємствах, на практиці їх застосування є проблематичним через

відсутність чітких роз'яснень щодо застосування нововведень та наявність різних трактувань і протиріч. Так, значимою є різниця у визнанні витрат при первісному оцінюванні активів (рис. 2).

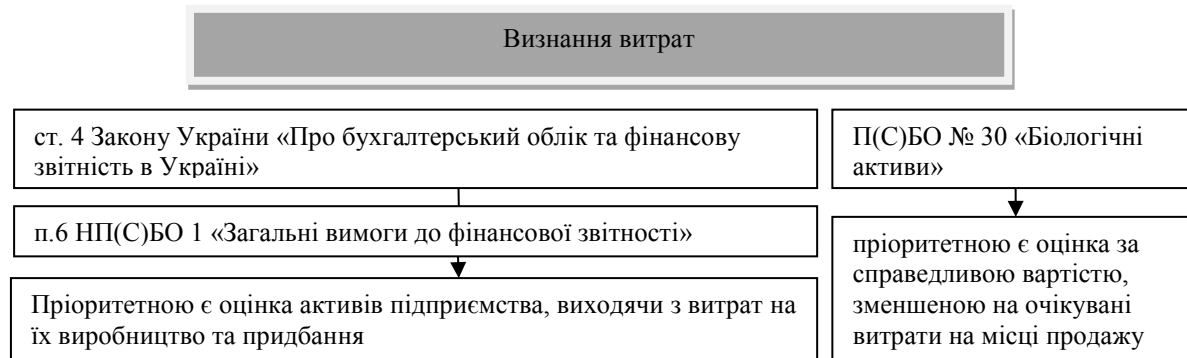


Рис. 2. Відмінності у визнанні витрат у законодавстві України

Джерело: сформовано авторами на основі [10,14,18]

Методологічну основу обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції визначають П(С)БО № 16 «Витрати» та П(С)БО № 30 «Біологічні активи», тож всі методичні рекомендації щодо практичного відображення в обліку витрат не повинні суперечити нормам цих положень. Виходячи з цього, Методичні рекомендації [15, 17] мають рекомендаційний характер і не можуть бути визначальними при обранні методики та організації бухгалтерського обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах.

Окремо слід зазначити, що в Методичних рекомендаціях №132 міститься кілька норм, що суперечать національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняння норм П(С)БО та Методичних рекомендацій №132 щодо обліку витрат

За вимогами П(С)БО	За нормами Методичних рекомендацій №132
1	2
П(С)БО 30, п. 12. Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	П. 5.3. Продукція власного виробництва поточного року оцінюється за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.
П(С)БО 16, п. 16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством. Розподіл загальновиробничих витрат проводять щомісячно відповідно до обраної бази розподілу.	П. 3.21. Бригадні, фермські, цехові і загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи у відповідній галузі. П. 5.14. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат. Не передбачено поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні.
П(С)БО 9, п. 16. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);	П.5.3. Покупні товарно-матеріальні цінності відносяться на витрати за первісною вартістю з врахуванням наступних методів її уточнення: а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; б) середньозваженої собівартості; в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

Продовження табл. 4

1	2
нормативних затрат; ціни продажу.	г) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); д) нормативних затрат; е) ціни продажу, що, як правило, характерно для використання товарів для виробничих потреб.

Джерело: сформовано авторами на основі [14,15,17,19]

Зокрема, оцінка продукції власного виробництва в абзаці першому пункту 5.3 не відповідає пункту 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи». За Методичними рекомендаціями продукція сільськогосподарського виробництва, отримана в поточному році оцінюється за плановою собівартістю з коригуванням її в кінці року до рівня фактичної собівартості. В П(С)БО 30 при первісному визнанні сільськогосподарської продукції, пріоритетною є оцінка за справедливою вартістю. Пункт 5.14 щодо періодичності розподілу загальновиробничих витрат (визначено порядок розподілу таких витрат в кінці року) протирічить П(С)БО 16 «Витрати» (визначено, що розподіл загальновиробничих витрат має здійснюватися щомісяця). У пунктах 5.3 та 5.7 наведено метод оцінки запасів при списанні ЛІФО, який виключено із П(С)БО 9 «Запаси».

Крім того, згідно з п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132 загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні і змінні, що суперечить п.11 та п. 16 П(С)БО № 16 «Витрати».

У нормативно-правових актах присутні неузгодження і щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення. Так, пунктом 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [14] передбачено, що до витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями активів, не включаються доходи (в сумі перевищення справедливої вартості над витратами виробництва) та витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Згідно зі стандартом вони відносяться до складу інших операційних доходів і витрат. Проте, пунктом 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій №1315 [15], передбачено кореспонденцію Д-т 23 «Виробництво» К-т 71 «Інший операційний дохід». Тобто позитивна різниця між справедливою вартістю біологічних активів і витратами на їх біологічні перетворення відноситься до виробничих витрат (рис. 3.).

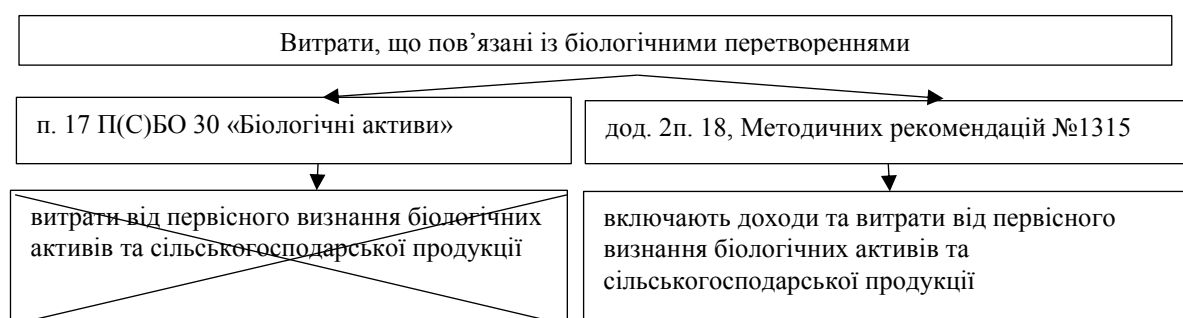


Рис. 3. Неузгодження у нормативно-правових актах щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення

Джерело: сформовано авторами на основі [14,15]

Методика є дієвою лише тоді, коли вона застосовується на практиці. Застосування методичних прийомів обліку витрат виробництва та витрат на біологічні перетворення, передбачених у Методичних рекомендаціях № 132 та № 1315 часто є недоцільним, а іноді і неможливим через протиріччя законодавчим актам. Тому, для організації системи обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах, яка б відповідала стандартам обліку та запитам користувачів, необхідно сформулювати і затвердити пакет внутрішніх регламентів, що врегульовуватиме всі невизначені чи суперечливі моменти чинного законодавства.

Висновки. Облік витрат сільськогосподарського виробництва регулює низка нормативно-правових актів, які, в тій чи іншій мірі, мають невизначені та суперечливі норми. При визначенні їх практичного застосування слід керуватись пріоритетом у ієрархічній структурі законодавства.

Одним із пріоритетних напрямків наших майбутніх досліджень буде розробка пакету внутрішніх регламентів з обліку витрат, рекомендованих для практичного застосування сільськогосподарськими підприємствами.

Список використаних джерел

1. Гончарук І.В. Плахтій Т.Ф., Старосуд В.І. Система обліку та оподаткування на дослідно-селекційній станції ІБКІЦБ НААН України: стан та напрями удосконалення. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №11 (27). С.17-30.
2. Подолянчук О. А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. № 7. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6461> (дата звернення: 07.09.2019).
3. Правдюк Н.Л. Наукова парадигма інформаційного забезпечення управління розвитком біоенергетики в Україні. *Облік і фінанси*. 2018. № 4 (82). С.43-55.
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. - 4-те вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2008. 343 с.
5. Мелень О. В., Торяник Ю.О. Дослідження та аналіз рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Електронний репозитарій Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2015. № 1. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23661/1/2015_Melen_Doslidzhennia.pdf (дата звернення: 07.07.2019).
6. Сокіл О.Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 4 (70). С.108-114. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/800.pdf> (дата звернення: 07.07.2019).
7. Коваль Н.І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2016. № 12. URL: <http://www.global-national.in.ua/issue> (дата звернення: 02.08.2019).
8. Мулик Т.О. Бельдій, М.С., Левчук. А.М. Оцінка шляхів зміцнення продуктивності праці як засобу управління ефективністю виробництва продукції в сільському господарстві. *Економіка та суспільство*. 2018. № 15. С. 871-876. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/134.pdf (дата звернення: 07.09.2019).
9. Витрати підприємств на виробництво продукції сільського господарства. Офіційний сайт Держстату України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/vytr_na%20ver_sg_prod/arch_vytr_na%20ver_sg_prod_u.htm (дата звернення: 07.09.2019).
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 09.07.2019).
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 09.07.2019).
12. Петренко Н.І., Філозоф О.В. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. № 1 (16) / за ред. Бутинця Ф.Ф. Житомир: ЖДТУ, 2010. С. 219-228.
13. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 09.07.2019)..
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 09.07.2019).
15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwscwwr/ (дата звернення: 09.07.2019).
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 11.07.2019).
17. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 11.07.2019).
18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення: 17.07.2019).

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 11.07.2019).

References

1. Honcharuk I.V., Plakhtii T.F., Starosud V.I. (2017). Systema obliku ta opodatkovannia na doslidno-selektsiinii stantsii IBKiTsB NAAN Ukrainy: stan ta napriamy udoskonalennia [Accounting and taxation system at the Experimental Breeding Station of the National Academy of Sciences of Ukraine: state and directions of improvement]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economics, finance, management: current issues of science and practice*, 11, 17-30 [in Ukrainian].
2. Podolianshuk, O. A. (2018). Oblik v systemi upravlinnia vytratamy [Accounting in the system of expenses management], *Efektivna ekonomika – Effective economy*, 7. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6461> [in Ukrainian].
3. Pravdiuk N.L. (2018). Naukova paradyhma informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia rozvytkom bioenerhetyky v Ukraini [Scientific paradigm of information support of bioenergy development management in Ukraine]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*, 4, 44-55 [in Ukrainian].
4. Ivakhnenkov S.V. (2008) *Informatsiini tekhnologii v orhanizatsii bukhhalterskoho obliku ta audytu [Information technology in the organization of accounting and auditing]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
5. Melen O. V., Torianyk Yu.O. (2015) Doslidzhennia ta analiz rivniv normatyvnoho rehuliuвання bukhhalterskoho obliku v Ukraini. [Research and analysis of levels of regulatory accounting in Ukraine] *Elektronnyi repozytarii Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu «Kharkivskiy politekhnichnyi instytut» (eNTUKhPIIR) – Electronic Repository of Kharkiv Polytechnic Institute, National Technical University*. Retrieved from: [http:// repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23661/1/2015_Melen_Doslidzhennia.pdf](http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/23661/1/2015_Melen_Doslidzhennia.pdf) [in Ukrainian]
6. Sokil O.H. (2012) Normaty vno-rehuliatorni aspekty suchasnoho obliku silskohospodarskykh pidpriemstv. [Regulatory and regulatory aspects of the modern accounting of agricultural enterprises] *Zbirnyk naukovykh prats VNAU – Collection of scientific works of VNU*, 4, 108-114 Retrieved from: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/800.pdf> [in Ukrainian].
7. Koval N.I. (2016). Osoblyvosti kontroliu ta analitychnoi otsinky v diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv [Features of control and analytical evaluation in the activities of agricultural enterprises]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky. Elektronne naukove fakhove vydannia Mykolaivskoho natsionalnoho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskoho – Global and national problems of economy. Electronic Scientific Professional Edition of Mykolayiv National University named after Sukhomlinsky*, 12. Retrieved from: <http://www.http://global-national.in.ua/issue> [in Ukrainian].
8. Mulyk T.O. Beldii, M.S., Levchuk. A.M. (2018) Otsinka shliakhiv zmitsnennia produktyvnosti pratsi yak zasobu upravlinnia efektyvnistiu vyrobnytstva produktsii v silskomu hospodarstvi [Assessment of ways to strengthen labor productivity as a means of managing the efficiency of production in agriculture]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, 15, 871-876. Retrieved from: http://economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/134.pdf [in Ukrainian].
9. *Vytraty pidpriemstv na vyrobnytstvo produktsii silskoho hospodarstva [Costs of enterprises for the production of agricultural products]*. Ofitsiyni sait Derzhstatu Ukrainy – Official site of the State Statistics Committee of Ukraine. Retrieved from: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/vytr_na%20ver_sg_prod/arch_vytr_na%20ver_sg_prod_u.htm [in Ukrainian].
10. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999, July 16). *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: The Law of Ukraine]*. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999, November 30). *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku, aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instructions for use of the Chart of Accounts for accounting, assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]*. Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> [in Ukrainian].
12. Petrenko N.I., Filozop O.V. (2010) Pravova osnova orhanizatsii vnutrishnoho audytu v Ukraini. [Legal basis of organization of internal audit in Ukraine] *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. Mizhnar. zb. nauk. prats. Seria: Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz. Butynets F.F (Ed). Vol. 1/16. Zhytomyr: ZhDTU. [in Ukrainian].
13. *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*. (2010, December 02) Verkhovna Rada Ukrainy – Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2005, November 18). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 «Biological assets»]*. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukrainian].

15. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2006, December 29). *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv, 1315* [Guidelines for accounting of biological assets 1315]. Retrieved from: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/ [in Ukrainian].
16. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999, December 31). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 « Vytraty »* [National Accounting Standard 16 «Costs»]. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> [in Ukrainian].
17. Ministerstvo aharnoї polityky Ukrainy (2001, May 18) *Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv № 132* [Guidelines for a planning, accounting and calculation of the cost of agricultural products (works, services) № 132] Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> [in Ukrainian].
18. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013, February 7). *Pro zatverdzhennia Natsionalnogo polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»* [On approval of the National Accounting Standard 1 «General requirements for financial reporting»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> [in Ukrainian].
19. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999, October 20). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9«Vytraty»* [National Accounting Standard 9 «Stocks»]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> [in Ukrainian].

Відомості про авторів

ИЩЕНКО Яна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

МЕЛЬНИК Ольга Сергіївна – аспірант кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: olgamelnyk24@gmail.com)

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Soniachna Str., 3, e-mail: jana_2006@ukr.net).

MELNYK Olha – PhD student at the Department of Accounting and taxation in economic sector Vinnitsa National Agrarian University (21008, Vinnitsa, 3 Soniachna str., e-mail: olgamelnyk24@gmail.com)

ИЩЕНКО Яна Петровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет 21008, м. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

МЕЛЬНИК Ольга Сергеевна – аспирант кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет 21008, м. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olgamelnyk24@gmail.com)



УДК 657: [658.27 + 332.33]

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-8-14

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
СІЛЬСЬКОГОСПО-ДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ ©**

ЛЮБАР О.О.,
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)*

Важливою складовою ресурсного потенціалу підприємства є основні засоби та їх невід'ємна складова – землі сільськогосподарського призначення, які визначають масштаби та напрями розвитку аграрного сектора. Розвиток будь-якого виробництва, в тому числі і сільськогосподарського, потребує постійного оновлення основних засобів, відтворення природної родючості ґрунту, проведення робіт з поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи). Проте внаслідок незадовільного фінансового стану аграрних підприємств, нееквівалентного росту цін на товари промислового походження різко зменшилось придбання засобів праці, роботи з відтворення ґрунтів та поліпшення земель сільськогосподарського