

*Іщенко Я.П.,
к.е.н., доцент кафедри організації обліку та звітності,
Іщенко М.Ю.,
студентка факультету обліку та аудиту
Вінницький національний аграрний університет*

СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ЇХ ОБЛІКУ

***Анотація:** У публікації обґрунтовано визначення категорії «витрати на біологічні перетворення», визначено місце та склад витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва, запропоновано методичні підходи до обліку таких витрат.*

***Ключові слова:** витрати на біологічні перетворення, витрати виробництва, біологічні активи.*

Постановка проблеми. Розвиток та реформування бухгалтерського обліку в Україні здійснюється в умовах дії глобалізаційних процесів та в напрямку впровадження і застосування МСФЗ. Вплив цих процесів зумовлює необхідність стандартизації, уніфікації та гармонізації бухгалтерського обліку. А відтак, 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. Проблема теоретичного та практичного обґрунтування обліку витрат в сільському господарстві останнім часом присвячені наукові праці провідних вітчизняних вчених, що здійснюють дослідження в галузі методології обліку. Серед них Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, Л.К. Сук та інші.

Основною проблемою обліку в цих умовах є недостатність теоретичного обґрунтування, відсутність методики та практики обліку нових об'єктів, зокрема витрат на біологічні перетворення.

Цілі статті. Метою даної публікації є обґрунтування категорії «витрати на біологічні перетворення», визначення місця та складу витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва, запропонувати методичні підходи до обліку таких витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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 [1].

Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

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. Наприклад, збір продуктів, що виробляються некерованими джерелами (зокрема, рибний промисел в морях, вирубка лісів), не є сільськогосподарською діяльністю.

У рамках оперативного управління біологічними перетвореннями проводяться оцінка й контроль за змінами якісних показників (генетичних характеристик, щільності, стиглості, вмісту жиру або білка тощо) або кількісних показників (голів приплоду, ваги тощо), що відбуваються в результаті біологічних перетворень.

Отримання сільськогосподарської продукції це відділення продукції від біологічного активу або одержання продукції шляхом припинення

життєдіяльності біологічного активу.

З викладеного, логічно сформулювати визначення категорії «витрати на біологічні перетворення» як витрат, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто, це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту припинення біологічних перетворень (рис. 1).

Біологічні перетворення	Процес якісних і кількісних змін біологічних активів (за П(С)БО 30 «Біологічні активи»)
Витрати на біологічні перетворення	<i>витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів (запропоновано автором)</i>
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

Рис. 1. Визначення витрат на біологічні перетворення та їх місця в складі витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Отже, можна зробити висновок про нетотожність понять «витрати на виробництво сільськогосподарської продукції» та «витрати на біологічні перетворення». Витрати на виробництво продукції крім витрат власне на біологічні перетворення включають технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів (витрати на передпосівний обробіток ґрунту, передпосівне внесення добрив, снігозатримання тощо) та витрати, що

здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень (витрати на збирання урожаю, на первинну доробку продукції (очищення, сортування, сушіння, охолодження, лабораторні аналізи тощо) (рис. 2).

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції		
Технологічні витрати, що здійснюються до визнання біологічних активів	Витрати на біологічні перетворення	Технологічні витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень
витрати на передпосівний обробіток ґрунту, передпосівне внесення добрив, снігозатримання тощо	<i>витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів</i>	витрати на збирання урожаю, на первинну доробку продукції (очищення, сортування, сушіння, охолодження, лабораторні аналізи тощо)

Рис. 2. Склад витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Визначення місця та складу витрат на біологічні перетворення в складі витрат виробництва безперечно має вплив на визнання та розмір витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями та на їх відображення в обліку. Методика обліку витрат виробництва, в тому числі витрат на біологічні перетворення регулюється П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1, 2]. Так, відповідно до п. 17 П(С)БО 30, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Їх облік ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16.

Крім того, внаслідок сільськогосподарської діяльності виникають доходи (витрати), пов'язані з первісним визнанням біологічних активів і готової продукції та зі зміною справедливої вартості біологічних активів на дату балансу.

За П(С)БО 30, доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 цього стандарту, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Проте, як доведено вище, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями не включають всіх витрат виробництва. Тому для визначення категорій «доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та готової продукції» та в їх розрахунку слід використовувати категорію «витрати виробництва».

Методика відображення витрат та доходів від первісного визнання біологічних активів та готової продукції і зміни справедливої вартості біологічних активів визначена Методичними рекомендаціями №1315 [3]. На нашу думку, вказана методика також потребує вдосконалення (табл. 1).

Висновки. Запропоноване визначення категорії «витрати на біологічні перетворення» та визначення їх місця у складі витрат виробництва сприятиме кращому розумінню категорії витрат у сільському господарстві та правильному використанню категоріального апарату для потреб обліку і звітності. Пропоновані 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.

Список літератури.

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 №1315.

Методика відображення в обліку витрат та доходів від визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та від переоцінки біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, рн...
		за діючою методикою		пропонована методика		
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	
1	Відображення витрат виробництва	23	20,66,65,91 тощо	23	20,66,65,91 тощо	4000
	Списання накопичених витрат			940	23	4000
2	Первісне визнання поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції, які оцінюються за справедливою вартістю (на суму справедливої вартості)	211 212 27	23	211 212 27	710	5000
3	На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва: - в разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю - в разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	940 23	23 710			- 1000
3	Витрати на біологічні перетворення	23	20,66,65,91 тощо	23	20,66,65,91 тощо	10000
4	На дату балансу віднесено витрати на дооцінку біологічних активів	212	23	940	23	10000
5	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва: - збільшення - зменшення	212 940	710 212	212	710	2000 12000 -
6	Списано поточні біологічні активи рослинництва перед збиранням урожаю	23	211	940	211	-

Summary:

Statement of the problem: For a system of national accounting clear and unambiguous interpretation of the categories in which it operates are required. However, the category of accounting in Ukraine is far from perfect. With the adoption of a standard 30 "Biological assets" in the domestic accounting a new concept - "The cost of biological transformation." was appeared. But no normative document has definition of this term.

The purpose of this publication is the justification for the category "biological conversion costs," the place of the costs and the biological changes in the structure of production costs, offer methodological approaches to account for such costs.

Result: *The economic literature is often identified the concept of "cost of agricultural production" and "costs on biological transformation." The study proved that it is not identical to the concept and the definition of the category "biological conversion costs" as costs that the company has to maintain qualitative and quantitative changes of biological assets. That is the cost of agricultural production and additional biological assets carried on the recognition of biological assets at the time of termination of the biological transformation. The cost of production in addition to their own costs on biological conversions include technology costs made prior to the recognition of biological assets and expenses made after the termination of the biological transformation. This publication suggested new methodological approaches to accounting of income and expenses arising from the initial recognition of biological assets and changes in their fair value.*

Conclusions: *The proposed definition of the "cost of biological transformation" and determine their place in the cost of production will contribute to a better understanding of cost categories in agriculture and proper use of categorical apparatus for the purposes of accounting and reporting.*

Keywords: *costs for biological transformation, production costs, biological assets.*

УДК 631.15

Калиничева Р. В. д.э.н., профессор,
Чекмаковский П.П., ассистент,
Волгоградский кооперативный институт (филиал) АНО ВПО
ЦС РФ Российский университет кооперации

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЯ

Аннотация. *В статье рассматриваются теоретические аспекты управленческого контроля как важного элемента в системе управления и разработка методического подхода к его стандартизации, рассмотрены точки зрения авторов, занимающихся этой проблемой. Сделан вывод о том, что контроль, как управленческий процесс, представляет собой систему наблюдения и проверки фактического состояния и функционирования объекта контроля в интересах оценки обоснованности и эффективности принятых решений, а также их выполнения. Отмечено, что оценка эффективности контроля должна давать качественную и количественную характеристику контроля. Если решаются задачи стратегического характера контроль должен быть эффективным, нацеленным на достижение результата, своевременным, точным, оперативным и результативным, он должен носить не формальный, а реальный характер.*

Ключевые слова: *система управления, сущность контроля, функции контроля, субъект контроля, объект контроля, цель контроля.*

Постановка проблемы. *Произошедшие в Российской Федерации значительные преобразования в сфере государственного устройства и в экономической системе ставят первостепенной необходимостью формирование системы управления адекватной рыночным условиям хозяйствования с*