

УДК 657:47

О. Г. Бірюк, к.е.н., доцент
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

НЕЗАВЕРШЕНЕ ВИРОБНИЦТВО В РОСЛИННИЦТВІ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

Biryuk Elena G., Candidate of Science (Economics) (PhD),
Associate Professor Department of accounting,
analysis and audit in the AIC
SHEE «Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman»

WORK IN PROGRESS OF HORTICULTURE LIKE AN ELEMENT OF AGRICULTURAL ENTERPRISE ACCOUNTING POLICY

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання щодо відображення інформації про незавершене виробництво в рослинництві у наказі про облікову політику сільськогосподарського підприємства згідно чинного законодавства України.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: незавершене виробництво, витрати, облікова політика.

ANNOTATION. In the article the questions that are concerned with information about work in progress of horticulture and its reflection in accounting policy order of agricultural enterprise according to current legislation of Ukraine are examined.

KEY WORDS: work in progress, expenses, accounting policy.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Потреба формування облікової політики кожним підприємством обґрунтована необхідністю і можливістю використання кількох альтернативних варіантів організації та ведення обліку, а також розробкою системи обліку за відповідним об'єктом за відсутності централізованого розв'язання питання.

Важливою ділянкою налагодження дієвої системи обліку витрат на підприємстві є організація, методика і оцінка незавершеного виробництва, яке є складовою її оборотних коштів і має суттєвий вплив на достовірне визначення фактичної собівартості готової продукції. Незавершене виробництво виникає коли тех-

нологічний процес виробництва продукції займає кілька періодів і не збігається за часом із закінченням цих періодів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питання формування облікової політики підприємства щодо відображення інформації про витрати, зокрема незавершене виробництва досліджували такі науковці, як Боярський Ю.І., Кушніренко Д.І., Миронова Ю.Ю., Сторожук Т.М., Супрунова І.В та інших дослідження, яких були спрямовані на відображення інформації про незавершене виробництво в промисловості.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Важливою особливістю рослинництва є те, що виробничий процес не обмежується календарним роком. Тому виникає потреба всі витрати на виробництво продукції рослинництва поділяти на такі групи: витрати минулих років під урожай поточного року, витрати поточного року під урожай поточного року, витрати поточного року під урожай наступних років.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Враховуючи сказане, основною метою нашого дослідження є критична оцінка, обґрунтування та систематизація альтернативних варіантів відображення інформації про витрати на незавершене виробництво в рослинництві згідно чинного законодавства України та відображення такої інформації в наказі про облікову політику з метою більш раціональної їх організації, що дозволить сформувати точну та правдиву інформацію про такі витрати на сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У результаті дослідження було встановлено таке.

1. Окремим об'єктом обліку витрат у *рослинництві* є види сільськогосподарських робіт під урожай наступного року, які переходять на наступний рік, як залишок незавершеного виробництва. Методичними рекомендаціями №132 передбачено, що кожне підприємство, враховуючи організаційно-технологічні особливості своєї діяльності та галузеву специфіку рослинництва, до таких сільськогосподарських робіт можуть відносити: посів озимих зернових на зерно; посів озимих зернових на зелений корм і силос; посів овочевих культур на зиму; підняття зябу; лущення стерні (без зяблевої оранки); внесення органічних добрив; внесення мі-

неральних добрив; снігозатримання (у IV кварталі); догляд за багаторічними травами посіву минулих років; посів багаторічних трав весною та восени звітного року; догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року; роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ; вапнування та гіпсування земель; первинне окультурення меліоративних земель; підготовка теплиць; підготовка парників; зрошення; осушення; витрати на утримання меліоративних споруд, витрати на утримання полезахисних смуг та інші роботи незавершеного виробництва [1].

У той же час Методичними рекомендаціями з інвентаризації №37 крім уже зазначених видів сільськогосподарських робіт, незавершене виробництво існує в плодкових розсадниках до яких відносять: зяб і пари, підготовлені під закладання насаджень, посиви звітного року, які ще не дали сходів, а також шпалери і плантації закладання осені звітного року; плантації з посадковим матеріалом, що залишається в незавершеному виробництві (сіянці, саджанці, які повинні залишатися в розсаднику для дорошування). Отже, у плодкових розсадниках відносять до незавершеного виробництва вартість сіянців і саджанців, що залишилися в розсаднику для подальшого вирощування до необхідних технічних умов, а також всі затрати за посівами звітного року, які ще не дали сходів [2].

Отже, враховуючи галузеві особливості своєї діяльності, сільськогосподарським підприємствам є доцільним визначити види (перелік) сільськогосподарських робіт, що відносять до незавершеного виробництва у рослинництві зазначивши про це в наказі про облікову політику підприємства.

2. Об'єкти обліку витрат впливають на організацію аналітичного обліку. Аналітичний облік витрат під урожай наступного року ведеться за кожним найменуванням робіт, які підприємство встановлює самостійно і фіксує в наказі про облікову політику підприємства. Якщо відомо, під яку саме культуру виконуються роботи, наприклад: «Озима пшениця врожаю майбутнього року», «Озиме жито врожаю майбутнього року», то аналітичні рахунки також відкриваються в розрізі культур.

Усі витрати з незавершеного виробництва на аналітичних рахунках обліковують за тією ж номенклатурою статей, що й витрати під урожай поточного року. У наступному році незавершене виробництво підлягають розподілу. При цьому, якщо відомо, під які культури виконувалися роботи, витрати прямо списують на відповідні аналітичні рахунки.

Отже, кожному сільськогосподарському підприємству, враховуючи об'єкти обліку витрат у незавершеному виробництві, доцільно в наказі про облікову політику підприємства зазначити як буде здійснюватися аналітичний облік незавершеного виробництва та зафіксувати, за якою номенклатурою статей буде здійснюватися такий облік.

3. У більшості випадків виконуються такі сільськогосподарські роботи під урожай наступного року, які неможливо віднести під конкретну культуру, оскільки в момент їх здійснення ще незрозуміло, до вирощування яких культур вони відносяться (оранка на зяб під ярі культури, внесення органічних добрив, снігозатримання та ін.). Витрати минулого року на виконання сільськогосподарських робіт рекомендовано списувати на витрати поточного шляхом розподілу. Розподіл цих витрат здійснюється за кожною статтею пропорційно до фактичної площі посіву кожної культури не пізніше 1 липня, коли стане відомо, яку площу займе певна культура. З цією метою складають спеціальний розрахунок, у якому за об'єктами обліку відображають суму розподілених витрат незавершеного виробництва за кожним видом робіт розраховують витрати на 1 га (усього і постатейно), множать на площу, фактично зайняту відповідною культурою, і визначають суми витрат по культурах. Розподіл витрат постатейно необхідний для визначення елементів витрат минулого і поточного років під певну культуру та отримання необхідних даних для аналізу собівартості продукції рослинництва.

Отже, кожному сільськогосподарському підприємству, враховуючи організаційно-технологічні особливості своєї діяльності, доцільно зазначити в наказі про облікову політику порядок розподілу витрат на виконання сільськогосподарських робіт під урожай наступного року, які неможливо віднести під конкретну культуру.

4. Окремі витрати на роботи під урожай наступних періодів можуть стосуватися продукції кількох років (витрати за посівами багаторічних трав, витрати на вапнування ґрунту тощо). Ці витрати розподіляють порівну між культурами, які вирощують на конкретних площах упродовж встановленого терміну.

Так, витрати, пов'язані із сівбою багаторічних трав (витрати пов'язані з підготовкою ґрунту, посівом трав, вартість їх насіння та інші разові витрати), які обліковуються у складі неза-

вершеного виробництва, рекомендовано рівномірно розподіляти за роками залежно від терміну експлуатації посівів (2–4 роки) для чого рекомендовано складати розрахунок розподілу цих витрат де за базу розподілу доцільно прийняти кількість років експлуатації.

Згідно із ст. 8 п. 16 Методичними рекомендаціями №132 [1] витрати на вапнування і гіпсування земель відносять до витрат майбутніх періодів. Проте в додатку до Методичних рекомендацій №132 [1] такий вид робіт (витрати на вапнування та гіпсування земель) передбачено відносити до незавершеного виробництва. Неузгодженість нормативно-правового регулювання обліку витрат під такий вид робіт дає право підприємству самостійно визначати як здійснювати їх розмежування. Оскільки тривалість дії вапна та гіпсу становить 5–7 років, то витрати на вапнування та гіпсування ґрунтів, які здійснюють за рахунок власних коштів, рекомендовано відносити на сільськогосподарські культури за статтями пропорційно до зайнятих площ рівномірно протягом цього строку.

Отже, якщо сільськогосподарські підприємства здійснюють витрати на роботи під урожай наступних періодів і які стосуються продукції кількох періодів, тоді є доцільним в наказі про облікову політику зазначити порядок їх розподілу: для витрат що пов'язані із сівбою багаторічних трав — враховуючи термін експлуатації посівів, які підприємство встановлює також самостійно; для вапна і гіпсу — враховуючи термін їх дії.

5. Нормативно-правову неврегульованість отримало також розмежування між незавершеним виробництвом і витратами майбутніх періодів таких витрат, які здійснюються на поліпшення природних сіножатей, на створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, внесення добрив, вартість насіння), що надає право підприємству самостійно визначати таке розмежування шляхом фіксування в наказі про облікову політику за такими аспектами: до яких витрат будуть віднесені (незавершеного виробництва чи витрат майбутніх періодів), як буде здійснюватися організація їх обліку, порядок розподілу таких витрат, враховуючи пропозиції агрономічної служби.

6. Окремі витрати під урожай наступних періодів підлягають розподілу між кількома культурами чи видами робіт. До таких витрат відносять витрати на зрошення та осушення земель, догляд за полезахисними смугами.

Частину витрат по зрошенню, що не може бути прямо віднесена на сільськогосподарські культури (непрямі витрати на зрошення) рекомендовано обліковувати на окремому аналітичному рахунку і розподіляти постатейно між об'єктами обліку рослинництва пропорційно гектарам, які поливаються, для чого необхідно скласти окремий розрахунок. Якщо в окремі роки в зв'язку з кліматичними умовами полив не проводився, то наявні витрати по зрошенню рекомендовано розподіляти між культурами пропорційно площ на поливних землях.

Витрати на осушення рекомендовано обліковувати і розподіляти на об'єкти обліку рослинництва аналогічно як і витрати по зрошенню.

Отже, кожному сільськогосподарському підприємству, на якому виникають витрати під урожай наступних періодів і підлягають розподілу між кількома культурами чи видами робіт, є доцільним в наказі про облікову політику підприємства зазначити порядок розподілу таких витрат.

Відповідно до Методичних рекомендацій №132 вартість незавершеного виробництва сільськогосподарським підприємствам рекомендовано оцінювати за фактичною собівартістю використаної продукції, сировини, матеріалів і фактичних витрат праці, робіт, послуг, про що доцільно зазначити в *наказі про облікову політику підприємства*.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Специфіка сільського господарства, зокрема галузі рослинництва, пов'язана з сезонним характером виробництва, розривом у часі між періодом виконання технологічних процесів (зокрема посіви культур) і одержанням готової продукції (збиранням урожаю), яка обґрунтовує наявність незавершеного виробництва в рослинництві. Перелік витрат на незавершене виробництво регламентовано в додатку до Методичних рекомендацій №132, які мають рекомендаційний характер. Враховуючи специфіку галузі рослинництва, неврегульованість їх законодавчого обґрунтування, вважаємо за доцільним сільськогосподарським підприємствах у наказі про облікову політику підприємства щодо незавершеного виробництва в рослинництві відображати таку інформацію: види (перелік) сільськогосподарських робіт, що відносять до незавершеного виробництва у рослинництві; організацію аналітичного обліку незавершеного виробництва; номенклатуру статей витрат; документальне оформлен-

ня і порядок розподілу витрат на виконання сільськогосподарських робіт під урожай наступного року, які неможливо віднести під конкретну культуру; документальне оформлення і порядок розподілу витрат на роботи під урожай наступних періодів, що стосуються продукції кількох років; документальне оформлення і порядок розподілу витрат під урожай наступних періодів, що підлягають розподілу між кількома культурами чи видами робіт; оцінку незавершеного виробництва. При цьому залишаються не врегульованими облік таких витрат, як витрати на вапнування та гіпсування земель, витрати на поліпшення природних сіножой, на створення культурних пасовищ. Ці витрати можна розглядати або як витрати майбутніх періодів, або як незавершене виробництво. Розмежування цих витрат залежить від рішення відповідальної особи і є елементом наказу про облікову політику підприємства.

Література

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 року №132.
2. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, викладених у Додатку до листа Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 року №37-27-12/14023.

Reference

1. Metodichni rekomendatsiyi z planuvannya, obliku i kalkulyuvannya sobivartosti produktsiyi (robit, poslug) silskogospodarskih pidpriemstv: zatverdzheni nakazom Ministerstva agrarnoyi politiki vid 18.05.2001 roku № 132.
2. Metodichni rekomendatsiyi z inventarizatsiyi osnovnih zasobiv, nematerialnih aktiviv, tovarno-materialnih tsinnostey, groshovih koshtiv, rozrahunkiv ta nezavershenogo virobnitstva silskogospodarskih pidpriemstv, vikladenih u Dodatku do lista Ministerstva agrarnoyi politiki Ukraini vid 04.12.2003 roku № 37-27-12/14023.

Статтю подано до редакції 23.01.15 р.