

Л.К. СУК*

Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ, Україна

П.Л. СУК**

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна

Об'єкти обліку в рослинництві

Звітним періодом у рослинництві є календарний рік. Однак на кінець року залишаються витрати, пов'язані з отриманням урожаю в наступних періодах. Метою статті є пошук і обґрунтування варіантів обліку витрат під урожай поточного і майбутніх років. Розглянуто формування об'єктів обліку в рослинництві, зокрема: економічний зміст витрат під урожай поточного і майбутніх років, облік витрат з вирощування рослин та виконання робіт, облік витрат, що підлягають розподілу та інших витрат рослинництва, взаємозв'язок між об'єктами обліку. Детально розкрито витрати та об'єкти обліку на кожному етапі вирощування сільськогосподарських культур. Визначено, що витрати під урожай майбутніх років обліковують за виконаними роботами по підготовці ґрунту, а після посіву їх розподіляють між об'єктами пропорційно фактично зайнятих площ рослинами. Роботи з підготовки ґрунту виконуються відповідно до агротехнічних вимог з вирощування конкретних культур. В господарстві знають на якій площі буде посіяна (посаджена) конкретна рослина. Тому витрати краще обліковувати по сільськогосподарських культурах починаючи з підготовки ґрунту для них. Якщо фактичні площі посіву будуть відрізнятися від запланованих, тоді потрібно здійснювати уточнення витрат за об'єктами обліку рослинництва. Окремі їх групи включають витрати, що підлягають розподілу, та інші витрати. Об'єкти обліку рослинництва об'єднані у чотири групи: 1) сільськогосподарські культури (роботи), які дадуть урожай у поточному році; 2) сільськогосподарські культури та роботи під урожай наступних років; 3) витрати, які підлягають розподілу; 4) інші об'єкти. Між об'єктами обліку рослинництва існує тісний взаємозв'язок. Перенесення витрат із одного об'єкта на інший відображається на аналітичних рахунках в межах субрахунку 231 "Рослинництво", який у таких випадках дебетують і кредитують на однакову суму.

Ключові слова: витрати, сільськогосподарські культури, незавершене виробництво, урожай майбутніх років, біологічні активи, об'єкти обліку.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-3\(89\)-41-47](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-3(89)-41-47)

L.K. SUK

Open International University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine

P.L. SUK

Separate division of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine "Nizhyn Agrotechnical Institute", Nizhyn, Ukraine

Accounting Objects in Crop Production

The reporting period in crop production is the calendar year. However, at the end of the year, there are costs associated with harvesting in subsequent periods. The purpose of the article is to find and justify options for accounting for costs for the harvest of the current and future years. The formation of accounting objects in crop production was considered, in particular: economic content of costs for the harvest of current and future years; accounting for costs of growing plants and performing works; accounting for costs that to be allocated and other costs of crop production; the relationship between accounting objects. Expenses and accounting items at each stage of growing crops were disclosed in detail. It was determined that expenses for harvest of future years account for the work performed on soil preparation, and after sowing, they are distributed between the objects in proportion to the actual occupied areas of plants. Soil preparation works are performed in accordance with agrotechnical requirements for growing specific crops. For each year, the enterprise draws up a crop map. So, it is better to account costs for agricultural crops

* **Сук Леонід Кіндратович**, професор кафедри фінансів та обліку Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» (м. Київ), доктор економічних наук, професор. **ORCID 0000-0001-8624-2366**

** **Сук Петро Леонідович**, професор кафедри обліку і оподаткування Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), доктор економічних наук, професор. **ORCID 0000-0002-8556-7123**

beginning with the preparation of soil for them. If the actual sowing area will differ from the planned area, then the costs for the plant accounting objects need to be refined. Some of their groups include costs that to be allocated and other costs. Crop accounting objects are grouped into four groups: 1) crops (works) that will yield in the current year; 2) crops and works for the harvest of subsequent years; 3) costs to be allocated ; 4) other objects. There is a close relationship between the accounting objects of crop production. The transfer of costs from one object to another is reflected in analytical accounts within the sub-account 231 "Crop production", which in such cases is debited and credited for the same amount.

Keywords: costs, crops, work in progress, future harvest, biological assets, accounting objects.

Постановка проблеми. Рослинництво – провідна галузь сільського господарства по вирощуванню культурних рослин. Воно включає виконання робіт з підготовки ґрунту, посіву сільськогосподарських культур, догляду за посівами, збирання урожаю, що обумовлює наявність різних об'єктів обліку.

Перед посівом проводять підготовку ґрунту шляхом виконання сільськогосподарських робіт відповідно вимог агрономічної служби. Кожна рослина має свій вегетаційний період росту, який практично не можна збільшити або зменшити за бажанням людини. Звітним періодом у рослинництві є календарний рік. На кінець року залишаються витрати, пов'язані з отриманням урожаю в наступних періодах. За аналогії з промисловістю, будівництвом та іншими галузями економічної діяльності такі витрати відображаються у балансі за статтею «Поточні біологічні активи» як незавершене виробництво. Об'єктами обліку цих витрат є виконані роботи та сільськогосподарські культури.

У наступному році витрати обліковані по сільськогосподарських роботах відносять на висіяні рослини, що часто обумовлює неточності у підрахунку витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні облік у сільському господарстві регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [2], яке вступило в дію з 1 січня 2007 року. Однак, і сьогодні серед вчених відбувається широка дискусія щодо використання на практиці норм даного стандарту. Зокрема, залишається низка невіршених питань, пов'язаних з обліком біологічних активів рослинництва, якими є рослини, та виконанням робіт, які виконуються ще до появи рослин.

У чинних нормативних документах, інструкціях з ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, підручниках і навчальних посібниках залишок на кінець року витрат рослинництва трактується як незавершене виробництво. Н.М. Ткаченко зазначає, що у підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць [3, с. 398]. Незавершеному виробництву як об'єкту бухгалтерського обліку присвячене дослідження І.В. Смірної та Н.В. Смірної [5].

Варто відмітити, що роботи у рослинництві завжди виконують для вирощування конкретних рослин, на які і потрібно відносити відповідні витрати, що дозволяє точніше визначати їх суму.

Якщо весною фактично площі посіву змінилися, наприклад, готували ґрунт під цукрові буряки, а на ньому посадили картоплю, то уточнюють витрати відповідно до фактично зайнятих площ. Звичайно, таких випадків потрібно уникати, коли робили одне, а вийшло інше. Це суперечить агротехніці вирощування сільськогосподарських культур. З метою правильного обчислення собівартості продукції рослинництва потрібно удосконалювати облік витрат під урожай поточного і майбутніх років.

Мета статті – пошук і обґрунтування варіантів обліку витрат під урожай поточного і майбутніх років.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому дано таке визначення термінів [2, п. 4]:

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Отже, біологічний актив – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. З ходом часу біологічні активи поліпшують свої якості (відбувається ріст рослин, тварин тощо), або їх погіршують (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують вагу внаслідок порушення технології їх утримання, корови старіють і втрачають свою цінність тощо).

Згідно діючого порядку [2, п. 11] біологічні активи рослинництва визнаються і відображаються як незавершене виробництво. На дату балансу їх оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» з кредиту рахунка 23 «Виробництво», а потім зворотним записом повертають у незавершене виробництво.

Незрілі рослини ростуть і лише через певний проміжок часу від них буде отримана сільськогосподарська продукція. Молоді тварини теж ростуть, але вони можуть бути використані і в молодому віці – продані, забиті на м'ясо, передані у заставу як забезпечення зобов'язання тощо. Зважаючи на те, що рослини і тварини за своєю суттю зовсім різні активи, в обліку їх потрібно

розмежовувати, логічно показувати у балансі окремо і не маніпулювати відповідними записами на рахунках 21 і 23 з метою складання фінансової звітності.

Досліджуючи суть незавершеного виробництва, автори стверджують, що під незавершеним виробництвом слід розуміти сукупність ресурсів підприємства, які використані або використовуються при виконанні операцій з виготовлення продукту виробництва, а також операцій з обслуговування й управління його виробництва з моменту виконання заготівельних операцій до оформлення на цей виріб документів, як на готовий продукт – товар [5].

Ряд вчених вважають, що до незавершеного виробництва відносяться предмети праці, оброку (переробку) яких не завершено підприємством і вони ще перебувають на робочих місцях або в процесі транспортування [4].

У міжнародній практиці для визначення незавершеного виробництва використовують терміни: *work in process* – виробництво в процесі, *work in progress* – виробництво в прогресі, *goods in process* – продукція в процесі, або *in-process inventory* – запаси в процесі. Незавершене виробництво визначають як частково готові товари компанії, які очікують завершення і подальшого продажу або вартість цих товарів [6].

П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що для цілей бухгалтерського обліку запаси включають незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу [7].

В економічному енциклопедичному словнику наведено таке визначення: «Незавершене виробництво – виробництво продукції, яка не пройшла повної обробки, передбаченої технологічним процесом, а також незавершених робіт, які внаслідок цього не можна віднести до готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг. У кожній галузі матеріального виробництва незавершене виробництво має свої особливості» [8, с. 585].

Будь-яке явище має три стадії: 1) початок; 2) процес; 3) кінець. У разі виконання робіт перші дві стадії являють собою незавершене виробництво. Тобто фактично воно є завжди – без початку немає кінця. Фінансова звітність складається на певну дату. Отож у ній незавершене виробництво появляється лише тоді, коли воно є на дату звітного періоду.

Рослинництво має технологічні та організаційні особливості, що також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються тривалий час, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації.

Тут головним засобом виробництва є земля. Її якість безпосередньо впливає на результати господарювання. У разі правильного використання земля не зношується, а, навпаки, підвищує свою родючість.

Технологічним і звітним періодом у сільському господарстві є календарний рік, а тому витрати по рослинництву поділяють на дві групи:

- 1) під урожай поточного року;
- 2) під урожай майбутніх років.

Витрати під урожай поточного року формують собівартість продукції, яка буде отримана в поточному році. Витрати під урожай майбутніх років мають бути враховані у тих звітних періодах, у яких одержать відповідну продукцію.

Витрати під урожай поточного і майбутніх років можуть бути втілені у вже висіяні сільськогосподарські культури або показані у складі виконаних робіт.

Згадані обставини свідчать про те, що в рослинництві термін «незавершене виробництво» не доцільно широко використовувати. Він більш характерний для промисловості, будівництва та інших галузей економічної діяльності. Замість терміну «незавершене виробництво» у рослинництві рекомендуємо використовувати терміни «витрати під урожай поточного року», «витрати під урожай майбутніх років» і відповідно визначати об'єкти обліку.

Термін об'єкт (лат. *objectum* – предмет) означає те саме, що й предмет. Об'єктами бухгалтерського обліку, які становлять його предмет, є:

- господарські засоби і джерела їх утворення;
- господарські процеси та їх результати [9, с. 28].

Економічний енциклопедичний словник містить таке визначення: «Об'єкти бухгалтерського обліку – об'єкти фінансового та управлінського обліку, які зумовлюють рух господарських засобів, коштів і джерел їх утворення» [8, с. 4].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» вказано, що об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [10].

Частина сільськогосподарських культур дає урожай в наступних календарних роках. Це, зокрема, зернові озими (озима пшениця, озиме жито, озимий ячмінь, тритикале), багаторічні бобові трави (конюшина, люцерна, еспарцет, буркун), овочеві культури посіяні на зиму.

Рослини є біологічними активами, порядок обліку яких визначено П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] та методичними рекомендаціями [11]. До того поки появляється рослина, як біологічний актив, здійснюється обробіток ґрунту відповідно до вимог агротехніки, готується насіння і проводиться посів. Тому потрібно чітко визначити час виникнення біологічного активу рослинництва як об'єкта бухгалтерського обліку. Офіційними документами не визначено, на якому етапі з'являється рослина як біологічний актив і об'єкт бухгалтерського обліку. Це

може бути початок виконання сільськогосподарських робіт з метою підготовки ґрунту, час проведення посіву, поява сходів. Логічно, що підготовка ґрунту для посіву рослини є початком процесу виробництва відповідної продукції і виникнення біологічного активу рослинництва.

Після посіву (посадки) площа землі стає зайнята конкретною рослиною, по вирощуванню якої обліковують витрати, відкриваючи відповідний аналітичний рахунок.

Перед посівом потрібно забезпечити майбутні рослини необхідною кількістю вологи, у ґрунті створити достатні запаси поживних речовин та очистити його від бур'янів. Передпосівний обробіток ґрунту залежить від попередників, а саме: посів після однорічних бобових трав і бобово-злакових сумішок, багаторічних бобових трав, зернобобових суцільного способу сівби (горох, сочевиця, люпин, вика, нут, чина), просапних культур (картопля, кукурудза), чорних парів.

Витрати на передпосівний обробіток ґрунтів мають бути віднесені на ту культуру, яка буде висіяна на відповідній площі.

У господарствах, у яких дотримуються прийнятої сівзміни і агротехнічних вимог обробітку ґрунту, знають наперед на якій площі сіятимуть кожну рослину. Тоді є можливість відкривати і вести аналітичні рахунки по сільськогосподарських культурах ще на стадії виконання передпосівних робіт. За таких умов у первинних документах вказують назву рослини, для вирощування якої виконується відповідна робота, що забезпечує точний облік витрат за сільськогосподарськими культурами.

Довгострокові біологічні активи рослинництва (сад, виноград) забезпечують отримання урожаю

протягом ряду років. Щорічні витрати на їх утримання включають у собівартість одержаної продукції. Після збирання плодів у саду до кінця календарного року ще виконують ряд робіт, пов'язаних із зрошенням, боротьбою із бур'янами, ліквідацією пошкоджень дерев тощо. Такі роботи потрібні для збереження порядку у саду, а тому витрати на їх виконання потрібно включати у собівартість продукції поточного року, не зважаючи на те, що вони впливають на урожай не поточного, а наступного року. Сад потрібно постійно тримати у доброму стані.

В літньо-осінній період під весняний посів наступного року проводиться зяблевий обробіток ґрунту. Основні його завдання полягають у тому, щоб створити умови для поліпшення водно-повітряного і поживного режимів ґрунту, знищити бур'яни, шкідників та збудників хвороб сільськогосподарських культур. Розрізняють різні види зяблевого обробітку ґрунту – після зернових культур, після просапних культур, обробіток задернелих ґрунтів.

Витрати на зяблевий обробіток ґрунту обліковують за видами виконаних робіт – лушення стерні після збирання зернових культур, зяблева оранка, внесення органічних добрив тощо.

Витрати минулого року на виконання сільськогосподарських робіт розподіляють у поточному році після визначення фактичних площ посіву культур. Розподіл здійснюють постатейно пропорційно до фактичних площ посіву, складаючи окремий розрахунок (табл. 1). Запис роблять за дебетом і кредитом субрахунку 231 «Рослинництво», показуючи в аналітичному обліку за об'єктами рослинництва, що це витрати минулого року.

Таблиця 1

Розподіл витрат минулого року, грн

Статті витрат	Підняття зябу, 500 га				Внесення органічних добрив, 300 га			
	всього витрат	витрати на 1 га	витрати на овес, 200 га	витрати на соняшник, 300 га	всього витрат	витрати на 1 га	витрати на цукрові буряки, 200 га	витрати на картоплю, 100 га
Витрати на оплату праці	25000	50	10000	15000	6000	20	4000	2000
Відрахування на соціальні заходи	5500	11	2200	3300	1320	4,4	880	440
Добрива					60000	200	40000	20000
Роботи та послуги	3000	6	1200	1800	3000	10	2000	1000
Паливо та мастильні матеріали	50000	100	20000	30000	6000	20	4000	2000
Витрати на ремонт основних засобів	4000	8	1600	2400	3000	10	2000	1000
Амортизація основних засобів	6000	12	2400	3600	2100	7	1400	700
Інші витрати	3500	7	1400	2100				
Загальновиробничі витрати	6000	12	2400	3600	2100	7	1400	700
Разом	103000	206	41200	61800	83520	278,4	55680	27840

Джерело: складено авторами на основі умовних даних.

На стадії підготовки ґрунту сільськогосподарські роботи уже пов'язують з конкретними культурами. Господар знає на якій площі буде посіяна та чи інша рослина. Тому витрати на виконання робіт доцільно відображати відповідно до передбачуваних площ посіву. У разі якщо фактично виникнуть відмінності від запланованих площ робиться уточнення розміру витрат за об'єктами обліку. Такий підхід до обліку має бути прийнятий у господарствах, які дотримуються вимог агротехніки з вирощування сільськогосподарських культур.

За потребою підприємства проводять вапнування кислих ґрунтів і гіпсування солонців. Порядок здійснення цих заходів визначає агрохімічна служба. Вона має інформувати бухгалтерів про витрачання хімічних засобів і добрив, виконання відповідних робіт, строки впливу проведених заходів на урожайність сільськогосподарських культур тощо. Облік заходів по вапнуванню і гіпсуванню ґрунтів потрібно організувати спільно із агрохімічною службою підприємства – бухгалтерія обліковує витрати, агрохімічна служба забезпечує використання підготовлених ґрунтів. Аналітичні рахунки можуть бути відкриті за видами виконаних робіт або рослинами, для яких проведені відповідні роботи. Агрохімічна служба може визначати ступінь дії за роками проведених заходів, що логічно враховувати під час розподілу витрат за відповідними періодами.

Для підвищення продуктивності природних кормових угідь може здійснюватися поверхнєве і докорінне поліпшення ґрунтів. Під час поверхневого поліпшення для наявної рослинності створюють кращі умови росту і розвитку без порушення дернини. При цьому виконують такі роботи: регулювання водного режиму, окультурення лук, догляд за дерниною і травостоем. У разі докорінного поліпшення повністю руйнується природна дернина, знищується існуючий травостій і площа засівається культурними пасовищними травами. Докорінне поліпшення включає комплекс гідротехнічних, культуртехнічних і агротехнічних заходів.

Витрати на поліпшення кормових угідь обліковують за виконаними роботами на відповідних площах і розподіляють протягом 3-4 років згідно пропозицій агрослужби господарства, складаючи відповідний розрахунок. Частина цих витрат відноситься на собівартість продукції поточного року, а решта їх обліковується як витрати під урожай майбутніх років.

Для обробітку ґрунту підприємство купує різні сільськогосподарські машини (плуги, культиватори, сівалки, борони, поливні установки тощо), створює канали та інші капітальні споруди. Такі об'єкти призначені для використання у рослинництві, але вони не є біологічними активами і мають обліковуватися у складі основних засобів та включатися у собівартість продукції рослинництва протягом певного періоду шляхом нарахування амортизації.

Амортизацію по сільськогосподарських машинах нараховують щомісяця, а їх ремонт виконують

переважно у зимовий період, коли інші роботи в рослинництві відсутні. Тому амортизаційні відрахування та витрати на ремонт основних засобів рослинництва обліковують на окремих аналітичних рахунках і списують на вирощування рослин шляхом розподілу в кінці року.

Розподіл здійснюють таким чином:

- основних засобів спеціального призначення (картоплезбиральні, бурякозбиральні комбайни та ін.)
- безпосередньо на собівартість продукції відповідних культур;
- ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятих певними культурами;
- сівалок – пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збирання врожаю – пропорційно зібраній площі певних культур;
- машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції відповідних культур протягом звітного періоду.

Оплату праці трактористів-машиністів на сільськогосподарських роботах у рослинництві, а також вартість витрачених нафтопродуктів на їх виконання відносять прямо на відповідні сільськогосподарські культури та інші об'єкти обліку по рослинництву. Решту витрат по машинно-тракторному парку списують на об'єкти обліку шляхом розподілу відповідно до обсягу виконаних робіт у переводі на умовні еталони гектари.

Такий порядок обліку роботи машинно-тракторному парку застосовували ще у бувшому Радянському Союзі [12, с. 82-86]. Справа в тому, що по об'єктах обліку рослинництва окремою статтею важливо відобразити прямі витрати на оплату праці за ручними і механізованими роботами.

Силосування, сінажування, збирання і скиртування соломи, виробництво трав'яного борошна та інші процеси з переробки і заготівлі супутньої та побічної продукції обліковують також у складі рослинництва на окремих аналітичних рахунках. В кінці року по таких об'єктах обліку вираховують фактичну собівартість продукції або розподіляють витрати на вирощування конкретних рослин.

Таким чином, у рослинництві потрібно виділяти чотири групи об'єктів у бухгалтерському обліку:

- 1) сільськогосподарські культури (роботи), які дадуть урожай у поточному році;
- 2) сільськогосподарські культури та роботи під урожай наступних років;
- 3) витрати, які підлягають розподілу;
- 4) інші об'єкти.

Між цими групами об'єктів існує тісний взаємозв'язок (рис. 1). Якщо витрати можна віднести безпосередньо на вирощування конкретної культури або на виконання робіт під урожай поточного року, то їх обліковують на рахунках об'єктів першої групи. Вартість виконаних робіт відносять на рослини шляхом складання окремого розрахунку.

На об'єктах другої групи обліковують витрати під урожай наступних років. Аналітичні рахунки відкривають за висіяними рослинами та виконаними

роботами. Розподіл вартості виконаних робіт здійснюють аналогічно як і по об'єктах першої групи.

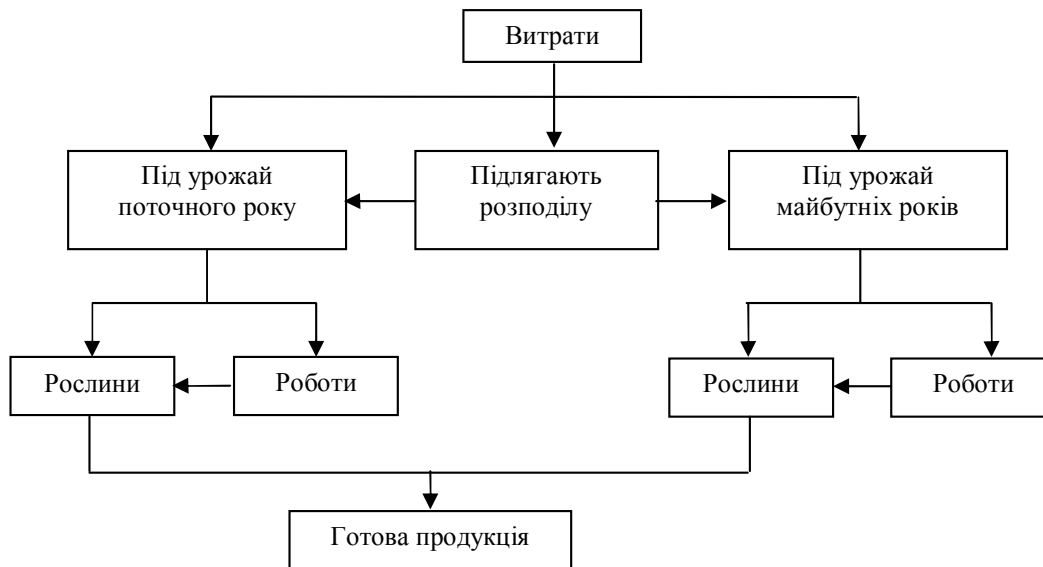


Рис. 1. Взаємозв'язок між об'єктами обліку рослинництва

Джерело: складено авторами.

Витрати, які відносяться до декількох об'єктів і підлягають розподілу, включаються у третю групу. Їх розподіляють між об'єктами обліку першої і другої груп.

Записи по перерозподілу витрат між об'єктами обліку рослинництва здійснюють по аналітичних рахунках в межах одного субрахунку 231 «Рослинництво», який одночасно дебетують і кредитують на однакові суми. Використання при цьому ще й рахунка 21 «Поточні біологічні активи» лише ускладнює і заплує бухгалтерський облік.

Висновки. Рослинництво має технологічні та організаційні особливості, які впливають на методику ведення бухгалтерського обліку. Строк вирощування рослини визначений її біологічними особливостями і не може бути скорочений або продовжений шляхом зміни обсягу витрат. Тому термін «незавершене виробництво», який широко використовується у промисловості, будівництві та інших галузях економічної діяльності, не логічно застосовувати у рослинництві. В обліку витрати рослинництва потрібно розмежовувати за роками отримання урожаю.

Витрати рослинництва під урожай майбутніх років відображають у бухгалтерському обліку за сільськогосподарськими культурами по висіяних рослинах, а до проведення посіву – за виконаними роботами з наступним розподілом згідно фактично зайнятих площ відповідними культурами.

Роботи у рослинництві проводять для вирощування конкретних рослин. Кожна з них має чітке місце у сівозміні і потребує індивідуальної підготовки ґрунту. Тому логічно відкривати аналітичні рахунки за культурами на стадії виконання попередніх робіт, а не після їх висіву. У такому випадку весною не потрібно розподіляти витрати по

роботах, що виконані восени минулого року. Витрати уточнюють лише тоді, коли фактично засіяні площі будуть відрізнятися від тих, що планувалися. Інформацію для перерахунку дає агрономічна служба підприємства.

У рослинництві потрібно виділяти чотири групи об'єктів бухгалтерського обліку: а) сільськогосподарські культури (роботи), які дають урожай у поточному році; б) сільськогосподарські культури та роботи під урожай наступних років; в) витрати, які підлягають розподілу; г) інші об'єкти. Перенесення витрат із одного об'єкта до іншого відображається на аналітичних рахунках в межах субрахунку 231 «Рослинництво», тобто запис робиться за дебетом і кредитом субрахунку 231.

4 Список використаних джерел

- Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>
- Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. К.: Алерта, 2016. 928 с.
- Грещак М. Г. та ін. Економіка підприємства: підручник. К.: КНЕУ, 2000. 526 с.
- Смірнова І. В., Смірнова Н. В. Незавершене виробництво як економічна категорія та об'єкт обліку. *Економіка і організація управління*. 2014. № 3-4. С. 257-263.
- Work in process – Wikipedia. URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Work_in_process

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

8. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник. Т. 1. Львів: Світ, 2005. 616 с.

9. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 507 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

12. Указания по ведению бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных предприятиях. М.: Статистика, 1970. 287 с.

4 References

1. Kuzmovych, P. M. (2010). Poniattia biolohichnykh aktyviv ta yikh klasyfikatsiia [The concept of biological assets and their classification]. *Oblik i finansy APK*, (4), 32–37.

2. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (18.11.2005). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 "Biologichni aktyvy" [National Accounting Standard 30 "Biological assets"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>

3. Tkachenko, N. M. (2016). Buhgalterskiy (finansowyi) oblik, opodatkovannya i zvitnist [Accounting (financial accounting), taxation and reporting]. Kyiv: Alerta.

4. Greschak, M. G. (2000). *Ekonomika pidpriemstva* [Economics of enterprise]. Kyiv: KNEU.

5. Smirnova, I. V., Smirnova, N. V. (2014). Nezavershene vyrobnytstvo yak ekonomichna katehoriya ta obyekt obliku [Unfinished production as an economic category and object of accounting]. *Ekonomika i orhanizatsiya upravlinnya*, (3-4), 257-263.

6. Work in process – Wikipedia. Retrieved from http://en.wikipedia.org/wiki/Work_in_process

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (20.10.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 "Zapasy" [National Accounting Standard 9 "Inventories"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

8. Mocherniy, S. V., Larina, Ya. S., Ustenko, O. A., Yuriy, S. I. (2005). *Ekonomichnyy entsyklopedychnyy slovnyk* [Economical encyclopedic dictionary]. Vol. 1. Lviv: Svit.

9. Suk, L. K., Suk, P. L. (2008). *Buhgalterskiy oblik* [Accounting]. Kyiv: Znannya.

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (31.12.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty" [National Accounting Standard 16 "Expenses"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (29.12.2006). *Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv* [Methodical recommendations for accounting of biological assets]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

12. Ukazaniya po vedeniyu bukhhalterskogo uchota v selskokhozyaystvennykh predpriyatiyakh [Instructions for accounting in agricultural enterprises]. (1970). Moskva: Statistika.