

УДК 657

DOI: 10.60022/2(2)-9S

Безверхий Костянтин Вікторович

доктор економічних наук, доцент
доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державний торговельно-економічний університет, Україна

Bezverkhyi Kostiantyn

Doctor of Economics Sciences, Associate Professor
Associate Professor at the Department of Financial Analysis and Audit
State University of Trade and Economics, Ukraine
ORCID: 0000-0001-8785-1147

Хочай Володимир

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти
Державний торговельно-економічний університет, Україна

Khochai Volodymyr

PhD Student
State University of Trade and Economics, Ukraine
ORCID: 0009-0004-0987-3964

СИНТЕТИЧНИЙ ТА АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

Анотація. В умовах сучасних викликів, які постають перед сільськогосподарськими підприємствами, що виробляють продукцію рослинництва необхідно використовувати всі наявні резерви для прийняття відповідних управлінських рішень їх менеджментом. Саме тому, сільськогосподарські підприємства повинні приділяти відповідну увагу системі інформаційного забезпечення таких підприємств.

У процесі проведеного дослідження удосконалено методiku бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств через імплементацію відповідних аналітичних рахунків в робочий план рахунків таких підприємств, що, на відміну від існуючої практики, враховує специфіку виробництва таких сільськогосподарських культур як озима пшениця, ріпак озимий, соя, соняшник, кукурудза. Це дасть змогу розвинути інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку, використання якого менеджментом сприятиме прийняттю відповідних управлінських рішень.

Метою дослідження є удосконалення синтетичного та аналітичного обліку як елемента обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції рослинництва. Для розкриття поставленої мети, нами сформовані наступні завдання дослідження: 1) визначити принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; 2) удосконалити модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що виробляє продукцію рослинництва; 3) запропонувати фрагмент рекомендованого витягу з робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств для обліку виробництва продукції рослинництва; 4) визначити особливості визначення справедливої вартості біологічних активів відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи»; 5) запропонувати методичні рекомендації із застосування запропонованих аналітичних рахунків для обліку виробництва продукції рослинництва.

Доведено, що для вдосконалення робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств, що виробляють продукцію рослинництва, враховуючи розглянуті пропозиції різних дослідників та результати наших власних досліджень, пропонується вести облік витрат виробництва продукції: 1) «Озима пшениця» на аналітичному рахунку – 2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця»; 2) «Озимий ріпак» на аналітичному рахунку – 2312 Виробництво продукції «Озимий ріпак»; 3) «Соя» на аналітичному рахунку – 2313 Виробництво продукції «Соя»; 4) «Соняшник» на аналітичному рахунку – 2314 Виробництво продукції «Соняшник»; 5) «Кукурудза» на аналітичному рахунку – 2315 Виробництво продукції «Кукурудза».

Ключові слова: бухгалтерський облік, управлінський облік, обліково-аналітичне забезпечення,

робочий план рахунків бухгалтерського обліку, справедлива вартість, методи оцінки, сільськогосподарські підприємства, управління виробництвом продукції рослинництва, біологічні активи, аудиторський консалтинг.

SYNTHETIC AND ANALYTICAL ACCOUNTING AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR PLANT PRODUCTION MANAGEMENT

Abstract. *In the context of modern challenges faced by agricultural enterprises producing plant products, it is necessary to use all available reserves to make appropriate management decisions by their management. Therefore, agricultural enterprises should pay due attention to the information support system of such enterprises.*

In the course of the study, the methodology of accounting for crop production operations of agricultural enterprises was improved by introducing relevant analytical accounts in the chart of accounts of such enterprises, which, unlike the current practice, takes into account the specifics of production of such crops as winter wheat, winter rape, soya beans, sunflower and maize. This will contribute to the development of information support for accounting, the use of which will facilitate management decision-making.

The aim of the study is to improve synthetic and analytical accounting as an element of accounting and analytical support for crop production management. In order to achieve this goal, we have formulated the following research objectives: 1) to determine the principles of constructing a working chart of accounts; 2) to improve the model of constructing a working chart of accounts of an agricultural enterprise engaged in plant production; 3) to propose a fragment of the recommended extract from the working chart of accounts of agricultural enterprises for accounting of plant production; 4) to determine the peculiarities of determining the fair value of biological assets in accordance with NAS 30 «Biological Assets»; 5) to propose methodological recommendations for the application of the proposed analytical accounts for crop production accounting.

In order to improve the chart of accounts of agricultural enterprises growing crop products, taking into account the suggestions of various researchers and the results of our own research, it is proposed to keep records of production costs: 1) «Winter wheat» in the analytical account - 2311 «Production of winter wheat»; 2) «Winter rape» in the analytical account - 2312 «Production of winter rape»; 3) «Soya bean» in the analytical account - 2313 «Production of soya bean»; 4) «Sunflower» in the analytical account - 2314 «Production of sunflower»; 5) «Maize» in the analytical account - 2315 «Production of maize».

Keywords: *accounting, management accounting, accounting and analytical support, working chart of accounts, fair value, valuation methods, agricultural enterprises, crop production management, biological assets, audit consulting.*

Постановка проблеми. В умовах сучасних викликів, які постають перед сільськогосподарськими підприємствами, що вирощують продукцію рослинництва необхідно використовувати всі наявні резерви для прийняття відповідних управлінських рішень їх менеджментом. Саме тому, сільськогосподарські підприємства повинні приділяти відповідну увагу системі інформаційного забезпечення таких підприємств. Разом з тим, наявна система бухгалтерського обліку потребує розвитку синтетичного та аналітичного обліку задля забезпечення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів інформації з метою прийняття відповідних управлінських рішень, зокрема що стосуються управління виробництвом продукції рослинництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останнім часом питання синтетичного та аналітичного обліку як елемента обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції рослинництва все більше привертає увагу вітчизняних авторів. Це обумовлено необхідністю вдосконалення інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень, що враховують специфіку галузі рослинництва, потреби економічної безпеки підприємств та вимоги до адаптації облікових систем до міжнародних стандартів. Зокрема, К.В. Безверхий та Л.В. Гнилицька [1] акцентують увагу на гармонізації інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів міжнародного економічного середовища. Вони досліджують можливості розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає як національним, так і міжнародним стандартам. Це є надзвичайно актуальним для підприємств рослинництва, які здійснюють експортну діяльність та працюють у контексті глобалізації.

Разом з тим, К. П. Боримська [2] наголошує на порядку побудови робочого плану рахунків як

ключового елементу облікової політики підприємства. Її підхід передбачає врахування галузевих особливостей та специфічних вимог, які є особливо актуальними для підприємств, зайнятих у виробництві продукції рослинництва. Група китайських авторів П. Ю. Ван, Т. В. С. Чоу та К. В. Ф. Чіу [3] аналізують план рахунків бухгалтерського обліку.

Водночас, Я. В. Волковська [4], у свою чергу, аналізує особливості робочого плану рахунків для управлінського обліку в іншій сфері — готельно-ресторанному комплексі. Її дослідження можуть слугувати прикладом для адаптації підходів до специфічних потреб рослинницьких підприємств.

Колектив зарубіжних авторів С. Джорж, Г. Даббікко, К. Аггестам-Понтоппідан та інші [5] пропонують новий підхід до розробки стандартизованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Одним із ключових аспектів запропонованого підходу є створення єдиної облікової платформи, яка забезпечує інтеграцію облікових даних державного сектору. Це дозволяє не лише стандартизувати бухгалтерський облік, але й зменшити ризик подвійного трактування фінансових показників. Зокрема, автори наголошують на важливості уніфікації бухгалтерських рахунків для забезпечення взаємної сумісності з МСФЗ. Важливим елементом їх підходу є можливість адаптації стандартизованого плану рахунків бухгалтерського обліку до потреб окремих країн. Зокрема, вони наголошують, що стандартизація не означає жорсткої уніфікації, а, навпаки, дозволяє врахувати національні особливості облікової системи. Це підвищує гнучкість плану рахунків і сприяє його ефективному впровадженню на практиці. Таким чином, вищевказаний колектив авторів [5] пропонує інноваційний підхід до стандартизації планів рахунків бухгалтерського обліку, який враховує як глобальні тенденції, так і специфіку державного сектору, забезпечуючи баланс між уніфікацією та адаптивністю.

Вітчизняний дослідник Т. В. Ковальова [6] пропонує вдосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей управління, що дозволяє інтегрувати управлінський та фінансовий облік. Це важливо для сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва, де необхідно поєднувати дані про обсяг, якість та собівартість продукції з аналітичними даними для оптимізації виробничих процесів. Водночас, С. М. Лайчук [7] виділяє місце та роль робочого плану рахунків у інформаційній системі підприємства, наголошуючи на важливості інтеграції облікових даних в єдину інформаційну систему. Для сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва це означає необхідність врахування сезонності виробництва, обліку побічної продукції (наприклад, соломи) та інших специфічних аспектів.

Малишкін О. І. [8] здійснює порівняльний аналіз планів рахунків підприємств європейських країн, що має особливе значення в контексті інтеграції України до Європейського Союзу. Його висновки можуть бути застосовані для адаптації облікових систем українських аграрних підприємств до європейських стандартів.

Разом з тим, І. В. Олініченко [10] розглядає особливості застосування рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Її підходи можуть бути адаптовані для вдосконалення обліку в державних аграрних підприємствах або установах, які надають підтримку виробникам продукції рослинництва.

Колектив авторів С. В. Свірко, А. П. Дикий та М. Ю. Самчук [11] зосереджується на первинній організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України. Їх досвід може бути використаний при розробці та вдосконаленні робочого плану рахунків для сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва, з метою підвищення ефективності їх діяльності.

Разом з тим, В. Станкевич [12] досліджує питання облікової вартості зерна. Таким чином, дослідження В. Станкевич [12] підкреслює важливість правильного обліку вартості зерна як для внутрішнього бухгалтерського обліку, так і для зовнішньої фінансової звітності, оскільки це безпосередньо впливає на оцінку активів підприємства та його фінансовий результат, а також прийняття відповідних управлінських рішень менеджментом сільськогосподарських підприємств.

Степова Т. Г. [13] аналізує план рахунків у контексті реформування облікової системи в Україні. Її висновки підкреслюють важливість інноваційного підходу до організації обліку, який також є необхідним для галузі рослинництва, враховуючи специфіку технологій та виробничих процесів.

Автор Н. І. Сушко [14] визначає принципи розробки робочого плану рахунків, етапи його формування та приклади деталізації. Це дослідження є фундаментальним для створення ефективного облікової політики, яка відповідає потребам сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва у сучасних умовах.

Таким чином, дослідження різних аспектів синтетичного та аналітичного обліку, представлених у працях вітчизняних авторів, свідчить про важливість інтеграції сучасних підходів до побудови

робочого плану рахунків з урахуванням специфіки галузі рослинництва, економічного середовища та міжнародних стандартів.

Метою статті є удосконалення синтетичного та аналітичного обліку як елемента обліково-аналітичного забезпечення управління виробництвом продукції рослинництва. Для розкриття поставленої мети, нами сформовані наступні завдання дослідження: 1) визначити принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; 2) удосконалити модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що вирощує продукцію рослинництва; 3) запропонувати фрагмент рекомендованого витягу з робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств для обліку виробництва продукції рослинництва; 4) визначити особливості визначення справедливої вартості біологічних активів відповідно до НП(С) БО 30 «Біологічні активи»; 5) запропонувати методичні рекомендації із застосування запропонованих аналітичних рахунків для обліку виробництва продукції рослинництва.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 1 Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291: «Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюється підприємством, виходячи з норм цієї Інструкції, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб» [15]. Така норма надає підприємствам, у т.ч. сільськогосподарським, що вирощують продукцію рослинництва гнучкість у формуванні облікової політики та адаптації Плану рахунків до їхніх специфічних потреб, забезпечуючи при цьому дотримання загальних стандартів бухгалтерського обліку. Саме робочий план рахунків бухгалтерського обліку підприємство затверджує самостійно в наказі «Про облікову політику підприємства», наприклад окремим додатком.

Принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку у працях авторів

№ з/п	Автор	Найменування принципів побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку
1	Боримська К.П. [2, с. 301] та Сушко Н.І. [12, с. 4]	1. Легітимності. 2. Оптимізації критеріїв. 3. Однорідності. 4. Системності. 5. Раціональності. 6. Адаптивності. 7. Багатозначного кодування
2	Момонт Т.В. [9]	1. Гнучкість. 2. Легітимність. 3. Повнота охоплення бухгалтерських операцій. 4. Аналітичність. 5. Відповідність потребам користувачів. 6. Зручність у використанні. 7. Забезпечення належної організації контролю за здійсненням господарських операцій
3	Свірко С.В., Дикий А.П., Самчук М.Ю. [10, с. 55]	1. Загальні принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку: 1.1) легітимності; 1.2) повноти охоплення; 1.3) аналітичності; 1.4) зручності. 2. Технічні принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку: 2.1) єдність критеріїв при введенні рахунків та їх кодування; 2.2) однорідності та розмежування рахунків для відображення якісно однорідних відповідних об'єктів обліку; 2.3) забезпечення однакового рівня узагальнення інформації в межах відповідних рівнів ієрархічних одиниць рахунків; 2.4) раціональності у співвідношенні кількості рівнів субрахунків і корисністю розмежування інформації за ними

Джерело: складено автором на основі [2, с. 301; 9; 10, с. 55; 12, с. 4]

Вищевказані принципи побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1) демонструють широкий підхід до розробки робочого плану рахунків, поєднуючи загальні методологічні основи з конкретними технічними аспектами, що забезпечує баланс між системністю, адаптивністю та функціональністю.

На основі наведених принципів побудови робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1) доцільно буде навести модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що вирощує продукцію рослинництва (рис. 1).

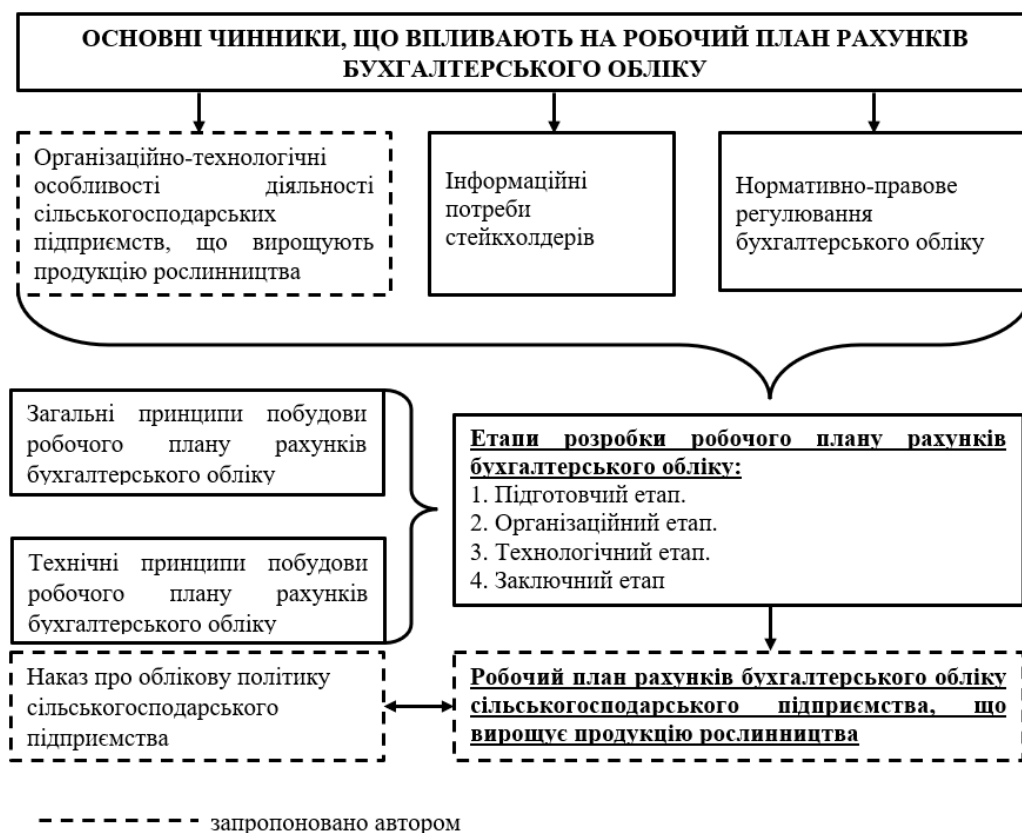


Рис. 1. Модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що вирощує продукцію рослинництва

Джерело: удосконалено автором на основі [2, с. 301; 10, с. 55; 12, с. 4]

Вищевказана модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що вирощує продукцію рослинництва (рис. 1) є базовою, що може бути використана під конкретні потреби такого підприємства, з урахуванням його організаційно-технологічних особливостей діяльності, а також іншими чинниками (інформаційні потреби стейкхолдерів, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку тощо), які впливають на побудову його робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

На основі запропонованої моделі розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що вирощує продукцію рослинництва (рис. 1) пропонуємо фрагмент рекомендованого витягу з робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств для обліку виробництва продукції рослинництва (табл. 2).

Таблиця 2

Фрагмент рекомендованого витягу з робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств для обліку виробництва продукції рослинництва

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
...	...	...	...	...	...
23	Виробництво	231	Виробництво продукції рослинництва	2311	Виробництво продукції «Озима пшениця»
				2312	Виробництво продукції «Озимий ріпак»
				2313	Виробництво продукції «Соя»
				2314	Виробництво продукції «Соняшник»
				2315	Виробництво продукції «Кукурудза»
...	...	...	...	...	...
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	271	Продукція рослинництва	2711	Продукція «Озима пшениця»
				2712	Продукція «Зернові відходи»
				2713	Продукція «Озимий ріпак»
				2714	Продукція «Соя»
				2715	Продукція «Соняшник»
				2716	Продукція «Кукурудза»
				2717	Продукція «Солома»
...	...	...	...	...	...
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	9011	Собівартість реалізованої готової продукції «Озима пшениця»
				9012	Собівартість реалізованої готової продукції «Зернові відходи»
				9013	Собівартість реалізованої готової продукції «Озимий ріпак»
				9014	Собівартість реалізованої готової продукції «Соя»
				9015	Собівартість реалізованої готової продукції «Соняшник»
				9016	Собівартість реалізованої готової продукції «Кукурудза»
				9017	Собівартість реалізованої готової продукції «Солома»
...	...	...	...	...	...

Джерело: складено автором на основі [15]

Вищезапропонований фрагмент плану рахунків (табл. 2) дозволяє детально обліковувати різні етапи виробництва та готову продукцію, що вирощується на сільськогосподарському підприємстві, і відповідає вимогам для збереження прозорості та точності при відображенні фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку.

Відповідно до п. 12 НП(С)БО 30 «Біологічні активи»: «сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на

продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу» [16]. Водночас, згідно з § 12 МСФЗ 41 «Сільське господарство»: «біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, описаного в параграфі 30, коли справедливу вартість не можна виміряти достовірно» [17]. Разом з тим, відповідно до § 30 МСФЗ 41 «Сільське господарство»: «за припущенням, справедливу вартість біологічного активу можна достовірно оцінити. Однак це припущення може не справджуватися тільки при первісному визнанні біологічного активу, для якого немає ринкових цін котирування для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. У такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Щойно справедливу вартість такого біологічного активу можна оцінити, суб'єктові господарювання слід оцінювати його за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж» [17]. Отже, в цьому полягає ключова відмінність МСФЗ 41 «Сільське господарство» [17] від НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [16]. Дослідник В. М. Жук зазначає, що закладена в МСБО 41 «Сільське господарство» методологія оцінки біологічних активів й сільськогосподарської продукції за «справедливою вартістю» є необґрунтованою з позиції сучасних економічних теорій та не враховує галузевих факторів вартості. Ця методологія мотивована інтересами транснаціонального капіталу на фінансових ринках і не розкриває продовольчого, енергетичного та соціального значення активів аграрного бізнесу [18, с. 112].

Водночас, відповідно до п.п. 2.6 п. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів за цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну. Разом з тим, основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві - молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо). Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві - приріст живої маси тварин основного стада, молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві тощо). Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві - солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо) [19]. Таким чином, класифікація сільськогосподарської продукції на основну, супутню та побічну базується на її економічній значущості для підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Методи оцінювання зерна та зернових відходів сільськогосподарських підприємств наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Методи оцінювання зерна та зернових відходів сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Метод оцінювання	Особливості застосування
1	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж	Визначаються доходи або витрати від первісного визнання сільгосподарської продукції. Якщо під час первісного визнання зерна та зерновідходів виявиться, що їх справедлива вартість: – вища за фактичні витрати, понесені на утримання та догляд за посівами, то різниця включається до доходу від операційної діяльності (Дт 231 – Кт 710 – на суму перевищення); – нижча за такі витрати, то визнаються витрати операційної діяльності всумі такої різниці (Дт 940 – Кт 231 – на суму різниці)

Продовження таблиці 3

2	За виробничою собівартістю	Під час первісного визнання продукцію оцінюють за плановою вартістю. У кінці звітного періоду (як правило, року) визначають фактичну собівартість. У результаті виникає різниця між плановою і фактичною собівартістю. Якщо фактична собівартість: – більша за планову (нормативну), на суму різниці роблять проведення: Дт 27 – Кт 231; – на продукцію, яка перебуває на складі, Дт 901 – Кт 231; – на реалізовану продукцію, Дт 23 – Кт 231; – на продукцію, використану на підприємстві; – менша за планову – на суму різниці здійснюються такі самі проведення, але методом «сторно»
---	----------------------------	---

Джерело: складено на основі [12; 16]

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [20]. Разом з тим, згідно з § 8 МСФЗ 41 «Сільське господарство» справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. Тобто, трактування терміну «справедлива вартість», як у НП(С)БО, так і у МСФЗ є тотожним. Особливості визначення справедливої вартості біологічних активів наведено на рис. 2.

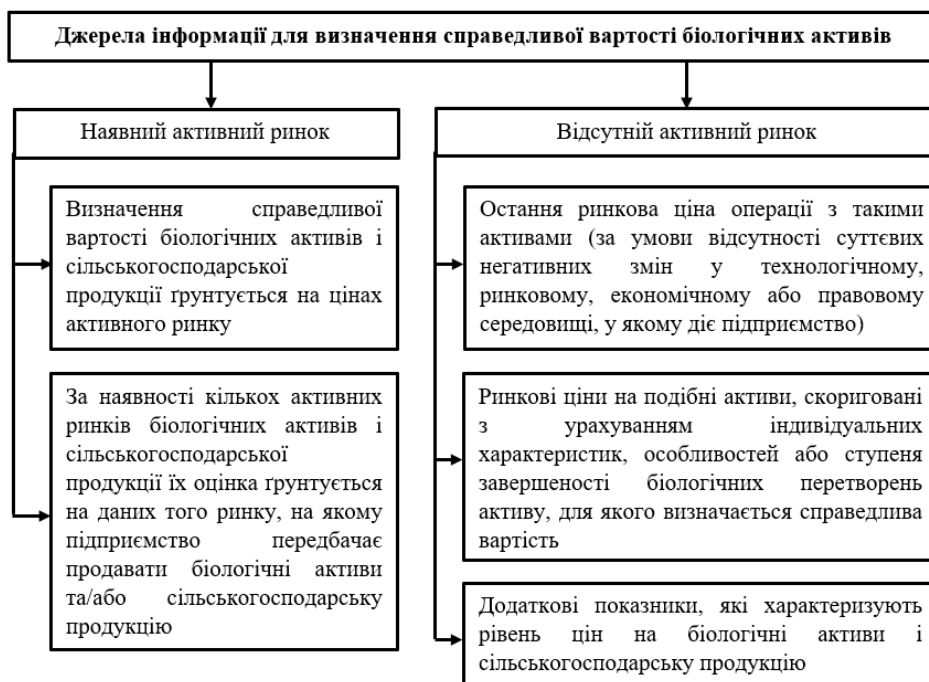


Рис. 2. Особливості визначення справедливої вартості біологічних активів відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи»

Джерело: сформовано автором на основі [16, п. 13, п. 14]

Сільськогосподарське підприємство, що вирощує продукцію рослинництва зазначає обраний метод оцінювання зерна та зернових відходів (табл. 3) у своєму наказі Про облікову політику. Разом з тим, методика оцінки побічної продукції рослинництва – соломи наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Методика оцінки побічної продукції рослинництва – соломи

Найменування побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції
Солома, центнер	Нормативні витрати на виконання робіт зі збирання, транспортування та скиртування соломи стосовно кількості продукції, що використана або буде використана в підприємстві

Джерело: складено автором на основі [21]

Далі пропонується розглянути застосування запропонованого робочого плану рахунків сільськогосподарських підприємств для обліку виробництва продукції рослинництва.

Приклад. Відповідно до затвердженою обліковою політикою, що зафіксовано в Наказі про облікову політику на 2024 р. сільськогосподарське підприємство веде бухгалтерський облік поточних біологічних активів рослинництва та продукції рослинництва за справедливою вартістю, що зменшується на очікувані витрати від продажу. Станом на 01.07.2024 р. (початок кварталу, у якому почато збирання врожаю) справедлива вартість посівів пшениці озимої склала 1600000,00 грн. Згідно з виробничими звітами сільськогосподарського підприємства, витрати на збирання урожаю та доробку зерна становили 288000,00 грн. Загальний урожай озимої пшениці в бункерній вазі складає 6490 центнерів. Справедлива вартість одного центнера зерна озимої пшениці врожаю 2024 р. становить 672,00 грн. (відповідно до Акта визначення справедливої вартості, що був складений у довільній формі спеціальною комісією, яка була створена на сільськогосподарському підприємстві).

Після обробки та сушіння зерна пшениці озимої отримано зернові відходи в обсязі 325 ц. За результатами лабораторного аналізу, частка повноцінного зерна становить 50 %, а невикористовувані відходи та усихання – 65 ц.

Додатково було отримано 23,6 тонн соломи, яку оприбутковано за нормативними витратами на збирання, транспортування та тюкування в розмірі 43660,00 грн.

Для внесення коригувальних записів у бухгалтерський облік з метою закриття рахунку 2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця» необхідно виконати розрахунки:

1. Розрахунок справедливої вартості зерна пшениці озимої та зернових відходів:
а) повноцінного зерна: $(6490 \text{ ц} - 325 \text{ ц} - 65 \text{ ц}) \times 672 \text{ грн} = 4099200,00 \text{ грн.};$
б) зернових відходів. Для цього слід визначити кількість повноцінного зерна та оцінити його за справедливою вартістю: $325 \text{ ц} \times 50 \% \times 672 \text{ грн} = 109200,00 \text{ грн}.$
2. Визначення суми витрат, понесених на виробництво продукції рослинництва:
а) загальна сума витрат: $1600000,00 \text{ грн.} + 288000,00 \text{ грн.} = 1888000,00 \text{ грн.};$
б) сума витрат за мінусом оприбуткованої побічної продукції (соломи): $1888000,00 \text{ грн.} - 43660,00 \text{ грн.} = 1844340,00 \text{ грн.};$
в) сума витрат на 1 ц зерна: $1844340,00 \text{ грн.} / (6100 \text{ ц} + (325 \text{ ц} \times 50 \%)) = 294,51 \text{ грн.};$
г) розподілена сума витрат на зернові відходи: $294,51 \text{ грн} \times 50 \% \times 325 \text{ ц} = 47857,88 \text{ грн.};$
д) розподілена сума витрат на повноцінне зерно: $1844340,00 \text{ грн.} - 47857,88 \text{ грн.} = 1796482,12 \text{ грн}.$

3. Визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції рослинництва. Порівнявши суму доходів від первісного визнання зерна повноцінного та зернових відходів із сумою витрат, понесених на їх виробництво, маємо:

3.1) $4099200,00 \text{ грн} - 1796482,12 \text{ грн} = 2302717,88 \text{ грн}$ – дохід від первісного визнання повноцінного зерна;

3.2) $109200,00 \text{ грн} - 47857,88 \text{ грн} = 61342,12$ – дохід від первісного визнання зернових відходів.

Фінансовий результат від первісного визнання побічної продукції – соломи – сільськогосподарське підприємство не визначає. Таку сільськогосподарську продукцію під час первісного визнання оцінюють за нормативними витратами.

У бухгалтерському обліку операції з первісного визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю відображаються так (табл. 5).

Таблиця 5

Методичні рекомендації із застосування запропонованих аналітичних рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Списано поточний біологічний актив рослинництва (посіви) перед збиранням врожаю	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю). Форма № ПБАСГ-2	2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця»*	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	1600000,00

Продовження таблиці 5

2	Нараховано витрати на збирання врожаю та доробку зерна	Відповідні документи, що підтверджують понесені витрати	2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця»	20, 22, 66, 65, 234, 63, 68 та ін.	288000,00
3	Оприбутковано зерно пшениці озимою в заліковій вазі (після доробки)	Акт– розрахунок (від елеватора), бухгалтерська довідка	2711 «Продукція «Озима пшениця»**	2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця»	4099200,00
4	Оприбутковано зернові відходи, що придатні до використання		2712 «Продукція «Зернові відходи»***		109200,00
5	Оприбутковано солому	Накладна внутрішньогосподарського призначення	2717 «Продукція «Солома»****		43660,00
6	Визначено фінансовий результат від первісного визнання: – повноцінного зерна	Бухгалтерська довідка	2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	2302717,88
7	– зернових відходів				61342,12
8	На кінець звітного періоду списано на фінансові результати суму доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції – озима пшениця			710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	791 «Результат операційної діяльності»
* – запропонований аналітичний рахунок 2311 «Виробництво продукції «Озима пшениця» для обліку витрат на виробництво продукції «Озима пшениця»; ** – запропонований аналітичний рахунок 2711 «Продукція «Озима пшениця» для обліку готової продукції «Озима пшениця»; *** – запропонований аналітичний рахунок 2712 «Продукція «Зернові відходи» для обліку готової продукції «Зернові відходи»; **** – запропонований аналітичний рахунок 2717 «Продукція «Солома» для обліку готової продукції «Солома»;					

Джерело: розроблено автором

Таким чином, впровадження у практику запропонованих рахунків аналітичного обліку в робочий план рахунків сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва сприятиме розширенню інформаційної бази для обліку, аналізу та контролю виробництва продукції рослинництва; дозволить усім стейкхолдерами отримувати об'єктивні дані щодо ефективності здійснення управління виробництвом продукції рослинництва.

Висновки. Недостатнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції рослинництва не дозволяє забезпечити інформаційні потреби стейкхолдерів про результати діяльності сільськогосподарських підприємств, що обумовило доцільність його перегляду та удосконалення. Для вирішення вищевказаного питання розроблено методичний підхід, що базується на розвитку елементів методу бухгалтерського обліку в частині рахунків і подвійного запису, що дозволяє відображати господарські операції з виробництва продукції рослинництва з урахуванням їх особливостей, забезпечення, дотриманням принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що сприяє управлінню даними операціями на всіх стадіях їх здійснення. Такий підхід забезпечив удосконалення методики бухгалтерського обліку з відображення господарських операцій виробництва продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема через надання відповідної інформації менеджменту таких підприємств для прийняття ними управлінських рішень.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень, є розвиток методичних засад звітності зі сталого розвитку сільськогосподарських підприємств, що вирощують продукцію рослинництва.

Література

1. Безверхий К.В., Гнилицька Л.В. Розробка робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з метою гармонізації інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів міжнародного економічного середовища. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. № 1 (45). С. 36 – 145.
2. Боримська К.П. Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (I). Кіровоград : КНТУ, 2010. С. 298–305.
3. Wang P.Y., Chow T.W.S., Chiu C.W.F. Computational accounting in determining Chart of Accounts using nominal data analysis and concept of entropy. *Expert Systems with Applications*. 2009. Volume 36. № 3. Рр. 6966-6977. <http://doi.org/10.1016/j.eswa.2008.08.079> (дата звернення: 08.05.2025).
4. Волковська Я.В. Особливості робочого плану рахунків для цілей управлінського обліку на підприємствах готельно-ресторанного комплексу. Пріоритетні напрями наукових досліджень: матер. II Міжн. наук.-практ. конф., Київ, 15-16 серп. 2017 р. Київ: МЦНД, 2017. С. 5-6.
5. Jorge S., Dabbicco G., Aggestam-Pontoppidan C., et al. New development: the development of standardized charts of accounts in public sector accounting. *Public Money & Management*. № 42(7). pp. 530–533. DOI: <http://doi.org/10.1080/09540962.2022.2106680> (дата звернення: 08.05.2025).
6. Ковальова Т.В. Про удосконалення плану рахунків бухгалтерського обліку для цілей управління. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва : зб. наук. пр.* 2018. № 2 (21). С. 112–125. DOI: <http://doi.org/10.30977/PPB.2226-8820.2018.21.0.112> (дата звернення: 08.05.2025).
7. Лайчук С. М. Місце та роль робочого плану рахунків у інформаційній системі підприємства. *Бізнес Інформ*. 2019. №9. С. 205–210. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-205-210> (дата звернення: 08.05.2025).
8. Малишкін О.І. Плани рахунків підприємств європейських країн у контексті міжнародних стандартів і євроінтеграції. *Водний транспорт*. 2017. № 1. С. 61-68.
9. Момонт Т.В. Особливості складання робочого плану рахунків туристичними підприємствами. *Економіка. Управління. Інновації. Серія: Економічні науки*. 2014. № 1 (11). URL: http://jnas.nbu.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_73.pdf (дата звернення: 08.05.2025).
10. Олініченко І.В. Окремі питання застосування рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 13 (1). С. 148-152.
11. Свірко С.В., Дикий А.П., Самчук М.Ю. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України: розробка робочого плану рахунків. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 1(79). С. 53-65. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6212/53.pdf> (дата звернення: 08.05.2025).
12. Станкевич Ф. Як сформувати облікову вартість зерна URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-kak-sformirovat-uchetnuyu-stoimost-zerna> (дата звернення: 08.05.2025).
13. Степова Т.Г. План рахунків у контексті реформування системи обліку в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 18. С. 580–585. URL: <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/109.pdf> (дата звернення: 08.05.2025).
14. Сушко Н.І. Робочий план рахунків. Принципи розбудови, етапи розробки та приклади деталізації. *Баланс Бюджет*. 2017. № 5-1. Дніпро: Баланс Клуб. С. 1–21.
15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843> (дата звернення: 08.05.2025).
16. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546> (дата звернення: 08.05.2025).
17. International accounting standard 41 «Agriculture» URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/ias41/> (дата звернення: 08.05.2025).
18. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія]. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. 454 с.
19. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 08.05.2025).

20. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення: 08.05.2025).

21. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 08.05.2025).

References

1. Bezverkhyi, K.V., Hnylytska, L.V. (2015). Rozrobka robocheho planu rakhunkiv buhhalterskoho obihu z metoyu harmonizatsiyi informatsiynoho zabezpechennya ekonomichnoyi bezpeky sub'yektiv mizhnarodnoho ekonomichnoho seredovyscha [Development of a working plan of accounting accounts to harmonise information support for the economic security of international economic entities]. *Rehional'na biznes-ekonomika ta upravlinnya*. № 1 (45). S. 36–145.

2. Boryms'ka, K.P. (2010). Poryadok pobudovy robocheho planu rakhunkiv yak elementa oblikovoyi polityky pidpryyemstva [Procedure for establishing a working chart of accounts as an element of the company's accounting policy]. *Naukovi pratsi Kirovohradskogo natsional'nogo tekhnichnogo universytetu: Ekonomichni nauky*. Vyp. 18 (I). Kirovohrad: KNTU, 2010. S. 298–305.

3. Wang, P.Y., Chow, T.W.S., Chiu, C.W.F. (2009). Computational accounting in determining Chart of Accounts using nominal data analysis and concept of entropy. *Expert Systems with Applications*. Volume 36. № 3. Pp. 6966–6977. <http://doi.org/10.1016/j.eswa.2008.08.079> (accessed May 08, 2025).

4. Volkovs'ka, Ya.V. (2017). Osoblyvosti robocheho planu rakhunkiv dlya tsiley upravlins'koho obihu na pidpryyemstvakh hotel'no-restorannoho kompleksu [Characteristics of the chart of accounts for the purposes of management accounting in enterprises of the hotel and restaurant complex]. *Priorytetni napryamy naukovykh doslidzhen': mater. II Mizhn. nauk.-prakt. konfer., Kyiv, 15-16 serp. 2017 r.* Kyiv: MTSND, S. 5–6.

5. Jorge, S., Dabbicco, G., Aggestam-Pontoppidan, C., et al. (2022). New development: the development of standardized charts of accounts in public sector accounting. *Public Money & Management*. № 42(7). pp. 530–533. DOI: <http://doi.org/10.1080/09540962.2022.2106680> (accessed May 08, 2025).

6. Koval'ova, T.V. Pro udoskonalennya planu rakhunkiv buhhalterskoho obihu dlya tsiley upravlinnya [Improving the chart of accounts for management purposes]. *Problemy i perspektivy rozvytku pidpryyemnytstva: zb. nauk. pr.* 2018. № 2 (21). S. 112–125. DOI: <http://doi.org/10.30977/PPB.2226-8820.2018.21.0.112> (accessed May 08, 2025).

7. Lajchuk, S.M. (2019). Misce ta rol' robocheho planu rakhunkiv u informatsiynyi systemi pidpryyemstva [Place and role of the chart of accounts in the business information system]. *Biznes Inform.* № 9. S. 205–210. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-205-210> (accessed May 08, 2025).

8. Malyshekin, O.I. (2017). Plany rakhunkiv pidpryyemstv yevropeys'kykh krayin u konteksti mizhnarodnykh standartiv i yevrointehratsiyi [Financial statements of European companies in the context of international standards and European integration]. *Vodnyy transport*. № 1. S. 61–68.

9. Momont, T.V. (2014). Osoblyvosti skladdannya robocheho planu rakhunkiv turystychymy pidpryyemstvamy [Particularities of drawing up a working plan of accounts for tourism enterprises]. *Ekonomika. Upravlinnya. Inovatsiyi*. Seriya: Ekonomichni nauky. № 1 (11). URL: http://jnas.nbu.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_73.pdf (accessed May 08, 2025).

10. Oliniichenko, I.V. (2017). Okremi pytannya zastosuvannya rakhunkiv buhhalterskoho obihu v derzhavnomu sektori [Some issues in applying accounting in the public sector]. *Prychornomors'ki ekonomichni studiyi*. № 13 (1). S. 148–152.

11. Svirko, S.V., Dykij, A.P., Samchuk, M.Yu. (2017). Pervynna orhanizatsiya buhhalters'koho obihu v byudzhethnykh ustanovakh Ukrayiny: rozrobka robocheho planu rakhunkiv [Primary organisation of accounting in budgetary institutions of Ukraine: development of a working chart of accounts]. *Visnyk ZDTU*. № 1(79). S. 53–65. URL: <https://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6212/53.pdf> (accessed May 08, 2025).

12. Stankevych, F. (n.d.). Yak sformuvaty oblikovu vartist' zerna [How to calculate the accounting value of grain]. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-galuzevyi-buhgalterskyi-oblik-72-kak-sformirovat-uchetnuyu-stoimost-zerna> (accessed May 08, 2025).

13. Stepova, T.H. (2017). Plan rakhunkiv u konteksti reformuvannya systemy obliku v Ukrayini [Chart of accounts in the context of the accounting reform in Ukraine]. *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*. Vypusk 18. S. 580–585. URL: <http://global-national.in.ua/archive/18-2017/109.pdf> (accessed May 08, 2025).

14. Sushko, N.I. (2017). Robochyy plan rakhunkiv. Pryntsypy rozbudovy, etapy rozrobky ta pryklady detalizatsiyi [Working chart of accounts. Principles of development, stages of development and examples of detailing]. *Balans Byudzhet*. № 5-1. Dnipro: Balans Klub. S. 1–21.

15. Instruktsiya pro zastosuvannya Planu rakhunkiv buhhaltern'koho obihu aktyviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kykh operatsiy pidpryyemstv i orhanizatsiy [Instructions on the application of the chart of accounts for accounting for the assets, capital, liabilities and business transactions of enterprises and organisations]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30 lystopada 1999 r. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1249293963784843> (accessed May 08, 2025).

16. Pro zatverdzhennya Natsional'nogo polozhennya (standartu) buhhaltern'koho obihu 30 «Biologichni aktyvy» [Approval of National Accounting Standard (NAS) 30 «Biological Assets»]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 790 vid 18.11.2005 r. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546> (accessed May 08, 2025).

17. International accounting standard 41 «Agriculture». URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-41-agriculture.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2024/issued/ias41/> (accessed May 08, 2025).

18. Zhuk, V.M. (2012). *Buhhaltern'ky obikh: shlyakhy vyrishennya problem praktyky i nauky* [Accounting: ways to solve practical and scientific problems]: [monohrafiya]. K.: NNC «Instytut aharnoi ekonomiky», 454 s.

19. Pro zatverdzhennya Metodichnykh rekomendatsiy z buhhaltern'koho obihu biologichnykh aktyviv [On approval of the Methodological Recommendations on Accounting for Biological Assets]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 1315 vid 29.12.2006 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (accessed May 08, 2025).

20. Pro zatverdzhennya Natsional'nogo polozhennya (standartu) buhhaltern'koho obihu 19 «Ob'yednannya pidpryyemstv» [Approval of National Accounting Standard (NAS) 19 «Business Combinations»]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 163 vid 07.07.1999 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (accessed May 08, 2025).

21. Pro zatverdzhennya Metodichnykh rekomendatsiy z planuvannya, obiklu i kalkulyuvannya sobivartosti produktsiyi (robit, poslug) sil'skohospodars'kykh pidpryyemstv [On Approval of the Methodological Recommendations for Planning, Accounting and Calculation of the Cost of Production (Works, Services) of Agricultural Enterprises]: nakaz Ministerstva aharnoyi polityky Ukrainy № 132 vid 18.05.2001 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (accessed May 08, 2025).