

УДК 657:633

**Кадацька А.М.**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Сумського національного аграрного університету

## ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ РОСЛИННИЦТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ВИТРАТ

### READY FOR PLANT PRODUCTION AS A REVIEWER OF EXPENSES

#### АНОТАЦІЯ

У сільському господарстві облік повинен забезпечити надання достовірних даних про результати діяльності, оцінка яких можлива лише за допомогою даних фінансового обліку. Для формування привабливого інвестиційного клімату та налагодження зовнішньоекономічних відносин вітчизняні підприємства повинні максимально наблизити власні принципи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів. У статті визначено категорію «готова продукція», розкрито теоретичні та практичні аспекти обліку готової продукції. Автором досліджено правильність віднесення активів до складу готової продукції відповідно до національних стандартів. Вивчено облік виробництва, надходження та реалізації готової продукції, розглянуто сутність витрат виробництва.

**Ключові слова:** готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, оборотні активи, запаси, виробництво.

#### АННОТАЦИЯ

В сельском хозяйстве учет должен обеспечить предоставление достоверных данных о результатах деятельности, оценка которых возможна лишь с помощью данных финансового учета. Для формирования привлекательного инвестиционного климата и налаживания внешнеэкономических отношений отечественные предприятия должны максимально приблизить собственные принципы бухгалтерского учета к требованиям международных стандартов. В статье определена категория «готовая продукция», раскрыты теоретические и практические аспекты учета готовой продукции. Автором исследована правильность отнесения активов в состав готовой продукции в соответствии с национальными стандартами. Изучен учет производства, поступления и реализации готовой продукции, рассмотрена сущность издержек производства.

**Ключевые слова:** готовая продукция, продукция сельскохозяйственного производства, оборотные активы, запасы, производство.

#### ANNOTATION

In agriculture, accounting should ensure the provision of reliable data on the results of activities, the assessment of which is possible only with the help of financial accounting data. To create an attractive investment climate and to establish foreign economic relations, domestic enterprises should maximally approximate their own accounting principles to the requirements of international standards. The article defines the category "finished products", the theoretical and practical aspects of the accounting of finished products are disclosed. The author examines the correctness of assigning assets to finished products in accordance with national standards. The accounting of production, receipt and sales of finished products is studied, the essence of production costs is considered.

**Keywords:** finished products, products of agricultural production, circulating assets, stocks, production.

**Постановка проблеми.** Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачам облікової інформації необхідно знати склад витрат, вартість спожитих засобів і предметів праці, робочої сили, суму інших витрат; мати обґрунтовану методику обчислення собівартості готової продукції і визначення фінан-

сових результатів. Рослинницька галузь є динамічною системою, яка знаходиться в постійному процесі розвитку, і їй характерні такі особливі, як використання землі як основного засобу виробництва; залежність виробничого процесу від природних процесів, що передбачає сезонність застосування засобів праці та трудових ресурсів під час виконання сільськогосподарських робіт та розмежування витрат за виробничими циклами; одночасний вихід декількох видів продукції тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теорії і практики обліку готової продукції рослинництва, в тому числі зернових культур, належить працям вітчизняних учених: М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та ін. Серед зарубіжних вчених цією проблемою займалися А. Апчерч, В.Б. Івашкевич, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Л.І. Хоружій, А. Яругова.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на наявні наукові досягнення в розробленні теоретичних аспектів обліку готової продукції, проблема вивчення їх галузевих особливостей, зокрема в рослинництві, залишається невирішеною. Ринкові механізми господарювання в Україні вимагають створення системи обліку та контролю витрат на виробництво для управління суб'єктами господарювання у рослинництві.

**Метою статті** є дослідження та обґрунтування теоретичних положень і чинної практики обліку готової продукції рослинництва і розроблення на цій основі методичних підходів до вдосконалення цих процесів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З розвитком ринкової економіки та введенням в дію національних стандартів обліку суб'єктам господарювання надано значні права і можливості у реалізації своїх економічних інтересів, виборі способів організації виробництва та збуту продукції, організації та методиці її обліку.

У звітності кожного сільськогосподарського підприємства домінуючу позицію у складі оборотних активів займає стаття «готова продукція», адже від обсягів виробництва і реалізації продукції залежить показник прибутку. Дія Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку суттєво вплинула на облікові

аспекти сільськогосподарських підприємств, постала необхідність по-новому відображати господарські операції щодо виробництва та реалізації готової продукції.

Підприємства України, незалежно від їх форм власності та видів діяльності, здійснили перехід до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що привело до певних проблем їх застосування у практичній діяльності.

Серед основних завдань та напрямів вивчення проблем обліку готової продукції згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку можна виокремити:

- вивчення постановки та організації облікової політики підприємства;
- визначення правильності формування витрат на виробництво;
- дослідження правильності віднесення активів до складу готової продукції відповідно до національних стандартів;
- визначення правильності формування доходу від реалізації продукції;
- дослідження документального оформлення господарських операцій;
- вивчення обліку виробництва, надходження та реалізації готової продукції;

– дослідження правильності відображення інформації у звітності.

Про важливість цього дослідження свідчить те, що готова продукція займає вагомую частину у складі оборотного капіталу підприємств.

Готова продукція є результатом виробництва. Для одних підприємств це будуть продукти харчування, для інших – столи, стільці, для третіх – трактори, автомобілі тощо. Що стоєть сільсько-господарських підприємств, то їх діяльність пов'язана з виробництвом і реалізацією саме сільськогосподарської продукції.

Для розкриття мети дослідження розглянемо наукові підходи до обґрунтування сутності поняття «готова продукція» (табл. 1).

Підсумовуючи всі приведені науковцями визначення, можна дійти висновку, що готова продукція – це речовинна продукція, виконані роботи і надані послуги.

Проте згідно з Методичними рекомендаціями щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки готова продукція включає товари, що зберігаються на підприємствах, які їх виробляють і використовують для постачання іншим інституційним одиницям і які не призначені для подальшої переробки на цьому підприємстві [9].

Таблиця 1

## Дефініція поняття «готова продукція» в наукових дослідженнях

Автор	Визначення
1	2
Бутинець Ф.Ф. [1, с. 324]	Готова продукція – повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції
Вороніна В. А., Черниш В.В. [3, с. 75]	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції
Глібо В.М., Бушан О. П. [4, с. 112]	Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги». Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг
Сопко В.В. [10, с. 152]	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції
Ткаченко Н.М. [12, с. 671]	Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на цьому підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм транспортом для інших підприємств, ремонтні роботи, будівництво та інше
Хом'як Р.Л. [2, с. 144]	Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику
Шваб Л.І. [13, с. 23]	Готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам

Також у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» готовою вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [7]. Відповідно у нормативних документах роботи і послуги не відносяться до складу готової продукції.

Що ж стосується наданих підприємством послуг чи виконаних робіт, вважаємо за доречне відносити їх до складу виробництва та відображати на рахунку 23 «Виробництво». Підтвердженням нашої думки є норми П(С)БО 9 про те, що для підприємств витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу, є незавершеним виробництвом.

Якщо брати до уваги галузеву специфіку функціонування сільськогосподарських підприємств, то їхня діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, яка включає низку специфічних тверджень.

Так, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. При цьому біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Відзначимо, що біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [8].

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено категорію «продукція сільськогосподарського виробництва» (П(С)В), до якої відноситься продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо); продукція, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані під час доведення товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [5].

Ми вважаємо, що виконані роботи (надані послуги) не є готовою продукцією, це є дії виконавця, результат яких спрямований на задоволення потреб замовника щодо зміни об'єкта.

Судячи з приведеного вище матеріалу, досліджувана категорія характеризується з різних позицій. Тому це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання.

Так, готова продукція, на нашу думку, – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень (рис. 1).

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено два рахунки для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції: 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [6].

Синтетичний облік витрат на виробництво та виходу продукції рослинництва на сільськогосподарському підприємстві ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво».

Субрахунок 231 активний на початок року, активно-пасивний протягом року. За дебетом рахунку 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображають прямі матеріальні витрати, трудові й інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку; за кредитом – надходження продукції, виконані роботи та послуги [5].

Витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачено окремий синтетичний рахунок, за дебетом якого протягом року відображають прямі витрати, а за кредитом – вихід продукції.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності. Всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, тому немає офіційно затверджене

ного поняття, яке б відтворювало зміст категорії «витрати виробництва» в управлінському аспекті [11].

Облік господарських операцій щодо виробництва та реалізації готової продукції представлено в табл. 2.

Згідно з П(с)БО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних

вигод, пов'язаних з її використанням, та її вартість може бути достовірно визначена.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» сільськогосподарську продукцію під час її первісного визнання оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу. Сільськогосподарську продукцію після її первісного

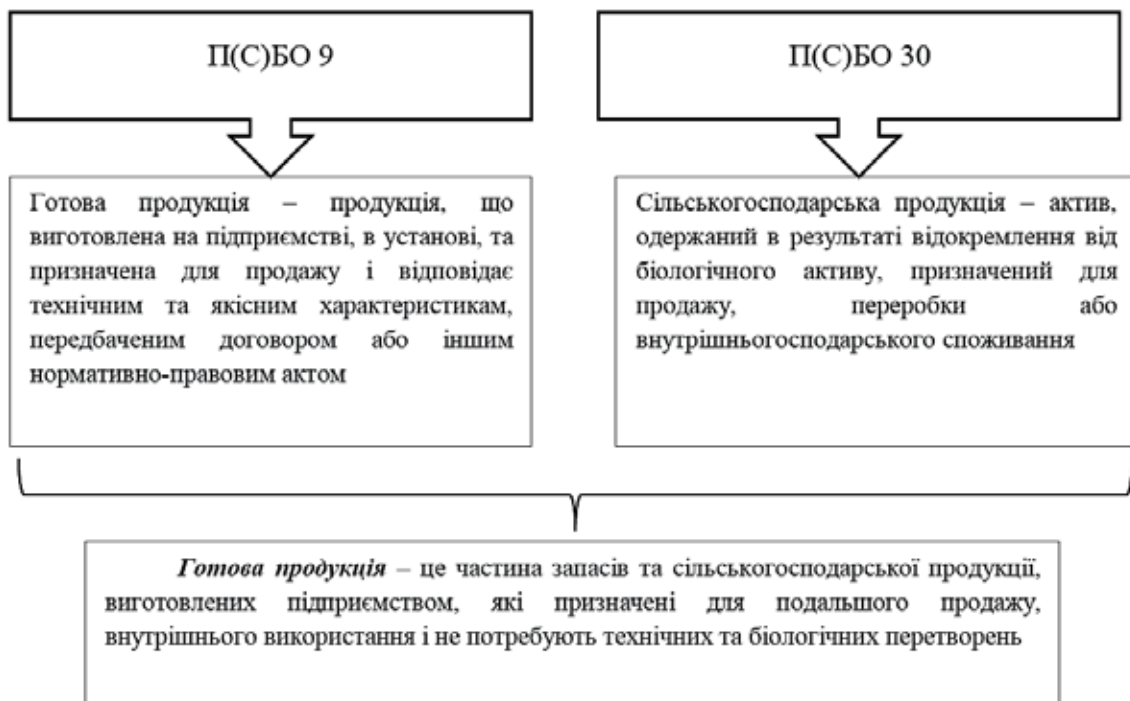


Рис. 1. Авторське визначення категорії «готова продукція»

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткована продукція власного виробництва	27	23
2.	Списані відходи після сортування та сушіння зерна («мертві» та використовувані)	27	23
3.	Оприбутковуються зерновідходи (використовувані)	27	23
4.	Списується продукція на реалізацію	901	27
5.	Відпущена сільськогосподарська продукція працівникам підприємства в рахунок оплати праці (на суму вартості продукції)	901	27
6.	Передано безоплатно сільськогосподарську продукцію іншим організаціям:– на вартість продукції	949	27
	– на суму ПДВ	949	641
7.	Списано насіння власного виробництва на посів, корми власного виробництва на годівлю	23	27
8.	Оприбутковані залишки, виявлені під час інвентаризації	27	719
9.	Списана виявлена нестача готової продукції	947	27
10.	Передано сільськогосподарську продукцію для переробки	206	27

визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення(стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

**Висновки.** Проведені дослідження підтверджують важливість розуміння сутності категорії «готова продукція», оскільки вона займає вагомий частку в структурі оборотного капіталу підприємств. Для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо). Розмаїття підходів до сутності досліджуваної категорії зумовлено відмінними тлумаченнями у чинних П(С)БО та інших нормативних документах. Приведене авторське визначення, на нашу думку, впливатиме на удосконалення методичного підходу до бухгалтерського обліку готової продукції та об'єктивне відображення інформації у звітності підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 7-ме вид., доп. і перероб. [Текст]: / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: Рута, 2006. С. 832.
2. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. [Текст] / [Хом'як Р.Л., Партин Г.О., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка. 2-е вид. Львів: «Інтелект-Захід», 2003. 820 с.
3. Вороніна В.Л. Особливості документального відображення руху готової продукції [Текст]: / В.Л. Вороніна, В.В. Черниш // Кримський економічний вісник. 2013. Частина I. 277 с.
4. Глібо В.М. Судова бухгалтерія: підруч. [Текст]: / В.М. Глібо, О.П. Буцан. К.: Юрінком Інтер, 2006. С. 224.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/zD893-99>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291. URL: <http://www.mfu.gov.ua>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки. Наказ державного комітету статистики України від 12.12.2008 р. № 498. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN42580.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN42580.html)
10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. В.В. Сопко. URL: <http://fingal.com.Ua/content/view/780/35/1/3/>
11. Ткаль Я.С. Витрати на виробництво як економічна категорія та їх регулювання при веденні бухгалтерського обліку / Я.С. Ткаль. Вісник Полтавської державної аграрної академії. Вип. 1 (8). Т. 1. Полтава: ПДАА. 2014. С. 316–322.
12. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. [Текст]: / Н.М. Ткаченко. К.: Алерта, 2006. 1080 с.
13. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посіб. / Л.І. Шваб. К.: Каравела, 2005. 568 с.