

Михайло Мирославович БРИК

Тернопільський національний економічний університет

**ПРОБЛЕМИ СИНТЕТИЧНОГО ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА**

Брик, М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва [Текст] / Михайло Мирославович Брик // Український журнал прикладної економіки. – 2018. – Том 3. – № 1. – С. 20-25. – ISSN 2415-8453.

Анотація

Розглянуто методуку та практику ведення синтетичного обліку сільськогосподарської продукції в умовах запровадження дії П(С)БО 30 «Біологічні активи». Зокрема, вивчено питання оцінки, відображення на синтетичних рахунках витрат і доходів, пов'язаних з біологічними активами. Проаналізовано та показано як ведеться облік на підприємстві. У статті також розкрито теоретичні підходи щодо вдосконалення синтетичного обліку продукції сільського господарства з врахуванням міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку, а також розглянуто оцінку біологічних активів, і її оптимальне визначення.

Ключові слова: біологічні активи; оцінка; первісне визнання; первісна (історична) вартість; справедлива вартість; очікувані витрати; ціни активного ринку.

Mykhailo Myroslavovych BRYK

Ternopil National Economic University

**PROBLEMS OF SYNTHETIC ACCOUNTING OF PRODUCTS OF
AGRICULTURAL MANUFACTURING**

Abstract

The methodology and practice of conducting synthetic accounting of agricultural products in the conditions of implementation of the action of P (C) BO 30 "Biological Assets" are considered. In particular, the question of assessment, reflection on the synthetic accounts of expenses and revenues associated with biological assets has been studied. The accounting at the enterprise has been analysed and shown. The article also reveals the theoretical approaches as for improvement of synthetic accounting of agricultural products. The international accounting standards have been taken into account, as well as the assessment of biological assets, and its optimal definition.

Keywords: biological assets; rating; initial recognition; initial (historical) cost; fair value; expected costs; active market prices.

JEL classification: M40

Вступ

В Україні триває реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів. 1 січня 2007 року набрало чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі – П(С)БО 30), яке сформоване на основі міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство». Водночас наказом Міністерства фінансів України відповідно до ст. 6 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 29.12.2006 р. були затверджені «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів» №1315 (далі – Методичні рекомендації №1315) [1; 2].

За цими нормативними актами, уведено таке поняття, як біологічні активи та умови їх визнання, наведена методика їх оцінки та порядок відображення доходів, витрат та фінансових результатів. Упровадження П(с)БО 30 «Біологічні активи» вимагає принципово нового методичного підходу до ведення обліку сільськогосподарської діяльності. Слід зауважити, що запропонований порядок обліку в сільському господарстві не набув широкого поширення як у світі, так і в Україні.

З набуттям чинності П(с)БО 30 «Біологічні активи» та «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів» почало виникати багато проблем, а тому об'єктом дослідження багатьох вітчизняних науковців стала їх адаптація у діяльність сільськогосподарських підприємств.

Зокрема, проблемами, пов'язаними з обліком біологічних активів займаються такі вчені, як Жук В. М., Коваленко А. М., Коцупатрий М. М., Михайлов М. Г., Сук Л. К., Огійчук М. Ф., Харитонова А. Г. та інші. Проте, на нашу думку, залишаються актуальними проблеми оцінки біологічних активів, їх облік у системі рахунків.

Мета статті

Одними з найбільш суперечливих питань обліку біологічних активів залишається питання з їх оцінки та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Тому метою нашого наукового дослідження є чинна, відповідно до П(с)БО 30, методика оцінки та синтетичного обліку біологічних активів та розробка пропозицій щодо її поліпшення.

Об'єктом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, з огляду на запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Виклад основного матеріалу дослідження

Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за історичною або при певних умовах – справедливою вартістю. Остання є не тільки складним, а й трудомістким процесом. Для проведення оцінки за справедливою вартістю сільськогосподарські підприємства змушені створювати постійно діючі комісії, які будуть займатися цим питанням. У цю комісію повинні входити працівники бухгалтерії, спеціалісти галузей та керівники виробничих підрозділів, але не менше 3-х осіб [3].

Комісія з оцінки ухвалює рішення щодо справедливої вартості активів на підставі застосування таких методів:

- аналізу контрактів;
- аналогів;
- прийняття цін;
- експертної оцінки.

Також може здійснюватися і стороння професійна оцінка.

Рішення Комісії щодо визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції оформляється Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції, який підписують усі члени комісії [4].

При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується відповідно до вимог П(С)БО за справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання та додаткові біологічні активи, які не беруть участі у сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, напрями їх подальшого використання не визначені тощо), оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) 9 [6].

ПАП «Фортуна» від збирання врожаю зерна після його очищення і доробки отримало:

- 24855 ц повноцінного зерна озимої пшениці;
- 512 ц зернових відходів із 40 % вмістом повноцінного зерна;
- 407 ц соломи.

Затрати на вирощування, збирання та доробку зерна склали 1440000 грн, з них на збір і заготівлю соломи 125000 грн; вартість загиблих посівів – 80000 грн.

Розрахуємо поетапно собівартість отриманої продукції.

- 1) Визначаємо витрати, віднесені на повноцінне зерно:
 $1440000 \text{ грн} - 125000 \text{ грн} - 80000 \text{ грн} = 1235000 \text{ грн}.$
- 2) Визначаємо кількість повноцінного зерна в зернових відходах:
 $512 \text{ ц} \times 40 \% : 100 \% = 204,8 \text{ ц}$
- 3) Знаходимо загальну кількість зерна і зернових відходів (повноцінне зерно, яке підлягає калькулюванню):
 $24855 \text{ ц} + 204,8 \text{ ц} = 25059,8 \text{ ц}$
- 4) Розраховуємо фактичну собівартість 1 ц повноцінного зерна:
 $1235000 \text{ грн} : 25059,8 \text{ ц} = 49,28$
- 5) Визначаємо фактичні витрати, віднесені на зернові відходи:
 $49,28 \times 204,8 = 10092,54 \text{ грн}.$
- 6) Установимо фактичну собівартість 1 ц зернових відходів:
 $10092,54 : 512 \text{ ц} = 19,71 \text{ грн}.$

Сільськогосподарська продукція обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями №1315 сільгосппродукцію оцінюють за справедливою вартістю, заснованою на цінах активного ринку та зменшеною на очікувані затрати на місці продажу [5].

На підставі даних прикладу розглянемо два варіанти відображення в обліку отриманого врожаю.

Приклад 1. На активному ринку вартість 1 ц зерна склала 60 грн.

В обліку проводять такі бухгалтерські записи:

на суму різниці між фактичною і справедливою вартістю продукції в розмірі 266445,6 грн $[(60 \text{ грн} - 49,28 \text{ грн}) \times 24855 \text{ ц}] -$

Дебет 231 – Кредит 710

на суму справедливої вартості оприбуткованого зерна пшениці озимої в кількості 24855 ц на суму 1501445,6 $(1235000 + 266445,6) -$

Дебет 27 – Кредит 231

Приклад 2. На активному ринку вартість 1 ц зерна дорівнює 45 грн. У цьому випадку бухгалтерські записи будуть такими:

на суму різниці між фактичною і справедливою вартістю продукції в розмірі 110659,4

[(49,28 грн – 45,00 грн) x 24855 ц] -

Дебет 940 – Кредит 231

оприбутковано зерно пшениці озимої в кількості 24855 ц за справедливою вартістю на суму 1124340,6 (1235000-110659,4) –

Дебет 27 – Кредит 231

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку доходу і витрат від визнання біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Віднесено витрати на біологічне перетворення біологічних активів у рослинництві	231	27,661 та інші
2.	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211	231
2.1.	Визнано суму різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів рослинництва та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями:		
	- дохід від первісного визнання приросту біологічних активів на дату балансу	231	710
	- витрати від первісного визнання біологічних активів на дату балансу	940	231
2.2.	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	231	211
3.	Віднесено витрати на вирощування культур, що загинули внаслідок стихійного лиха, на надзвичайні витрати	991	231
4.	Одержано від урожаю неочищене зерно озимої пшениці в кількісному виразі. Після очистки:		
4.1.	- оприбутковано повноцінного зерна за справедливою вартістю -	271	231
4.2.	- оприбутковано використуваних зерновідходів (за нормативною вартістю)	277	231
4.3.	- списано мертві відходи (в кількісному виразі)	-	-
4.4.	На різницю між сумою, визначеною за справедливою вартістю, та витратами виробництва, що пов'язані з отриманням продукції:		
	- у разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю	940	231
	- у разі, якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва	231	710

Вивчаючи цю проблематику, ми бачимо, що першим невирішеним питанням виступає оцінка. Тобто механізм її визначення і застосування відпрацьований не до кінця. Створення комісії – це додаткове залучення висококваліфікованого персоналу до

певної роботи, яка потребує у сільськогосподарського підприємства грошових витрат. Цю функцію на себе могли б узяти управління сільського господарства при органах державної виконавчої влади.

Якщо проаналізувати бухгалтерські проводки, які застосовуються для відображення доходів і витрат від визнання біологічних активів, то на нашу думку є нелогічним те, що дохід відображається у процесі виробництва, а не реалізації і при цьому відображається по дебету активного рахунка 23, на якому завжди нагромаджувались, як правило, витрати.

На нашу думку, також нелогічним є відображення як не здійснених реально витрат, так і недержаних доходів.

Для регулювання оцінки сільськогосподарської продукції можна до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» ввести окремий (контрарний) субрахунок «Дооцінка (уцінка) справедливої вартості».

Запровадивши такий методичний підхід, ми б мали реальну оцінку біологічних активів на день балансу і разом з тим невикривлену суму доходів, витрат і, як наслідок, – фінансових результатів.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Вивчаючи цю тему, ми зробили такі висновки:

1. Ознайомившись з багатьма публікаціями з досліджуваної проблематики, можемо сказати, що багато вчених у своїх наукових працях продовжують дослідження щодо порядку оцінки, кореспонденції рахунків по окремих операціях з біологічними активами. Наша держава має перспективу стати країною з розвинутим аграрним сектором економіки, а тому ми повинні орієнтуватися на передові у світі стандарти, методики обліку, але з обов'язковим урахуванням вітчизняних особливостей.
2. На нашу думку, впровадження окремої методики обліку повинно відбуватися вибірково, а не масово на сільськогосподарських підприємствах, тобто у вигляді експерименту.
3. ПСБО 30 «Біологічні активи» ще не до кінця адаптоване, запровадження його в діяльність сільськогосподарських підприємств на сьогодні повинно бути добровільним.
4. Для регулювання оцінки сільськогосподарської продукції можна до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» ввести окремий субрахунок, на якому можна було би обліковувати дооцінку (уцінку) справедливої вартості с/г продукції.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене Наказом Міністерства України від 18.11.05р. №790.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства України від 29.12.06 №1315.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / [Коваленко А. М., Харитонова А. Г., Малоок Т. А. та ін.]; за заг. ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВВК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
4. Плаксієнко, В. Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України / [Плаксієнко В. Я., Письмаченко Л. М., Павлова Г. Є. та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 490 с.
5. Сук, Л. К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л. К. Сук. – К.: Каравела, 2011. – 624 с

-
6. Чернікова, І. Б. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: навч. посіб. / уклад.: І. Б. Чернікова, Г. С. Дергільова, І. В. Нестеренко. – Харків: Форт, 2015. – 200с.

References

1. *Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 30 „Biolohichni aktyvy”*. (2005). Zatverdzhene Nakazom Minfinu Ukrayiny vid 18.11.05 r. # 790.
2. *Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalters'koho obliku biolohichnykh aktyviv*. (2006). Zatverdzeni nakazom Minfinu vid 29.12.06 #1315.
3. Kovalenko, A. M., Kharytonova, A. H., Malook, T. A. (2009). *Bukhhalters'kyi oblik na sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh Ukrayiny*. Dnipropetrovs'k: Balans-Klub.
4. Plaksiyenko, V. Ya., Pis'machenko, L. M., Pavlova, H. Ye. (2009). *Bukhhalters'kyi oblik u sil's'komu hospodarstvi Ukrayiny*. Kyiv: Tsentr uchbovoyi literatury.
5. Suk L. K. (2011). *Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku*. Kyiv: Karavela.
6. Chernikova, I. B., Derhil'ova, H. S., Nesterenko, I. V. (2015). *Bukhhalters'kyi oblik za vydamy ekonomichnoyi diyal'nosti*. Kharkiv: Fort.

Стаття надійшла до редакції 24.03.2018 р.