

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39, у редакції наказу від 24 січня 2011 р. № 25. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
10. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 р. № 720. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 657.421.1:63

Сук П.Л.,
д.е.н., проф. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Національний університет біоресурсів і природокористування
України, м. Київ

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

В статті розглядається оцінка та облік біологічних активів рослинництва і сільськогосподарської продукції, пропонується кореспонденція рахунків для відображення операцій з реалізації незібраного урожаю.

В статье рассматривается оценка и учёт биологических активов растениеводства и сельскохозяйственной продукции, предлагается корреспонденция счетов для отображения операций по реализации несобранного урожая.

The evaluation and accounting of biological assets of plant growing and agricultural crops production are considered in the article. It is proposed the correspondence of accounts for the reflection of transactions of sale of untaken crops.

Постановка проблеми. З 1 січня 2003 р. набрав чинності міжнародний стандарт бухгалтерського обліку “Сільське господарство”. Аналогом його в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [далі – П(С)БО] 30 “Біологічні активи” [1], яке вступило в дію з 1 січня 2007 р. За цей період по ньому проведена широка дискусія серед вчених, а також набута практика його застосування. Тому Міністерство фінансів України наказом від 18 березня 2011 р. № 372 внесло суттєві зміни до раніше прийнятого П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Але до цього часу залишається низка невирішених методологічних і практичних питань, пов’язаних з веденням обліку біологічних активів рослинництва, зокрема, їх оцінка, реалізація незібраного урожаю, калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції тощо.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання обліку біологічних активів розглядали Гончаренко Н.В. [2], Дудкевич О.В. [3], Жук В.М. [4], Канцуров О.О. [5], Скиба О.І. [6] та інші вчені. Вони досліджували методику оцінки біологічних активів, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності тощо. Проте не мають однозначного вирішення питання оцінки та обліку біологічних активів рослинництва і

сільськогосподарської продукції, порядок відображення операцій з реалізації незібраного урожаю.

Метою статті є аналіз методів оцінки біологічних активів рослинництва і сільськогосподарської продукції та вибір порядку обліку операцій з реалізації незібраного урожаю.

Виклад основного матеріалу дослідження. П(С)БО 30 “Біологічні активи” містить наступні визначення термінів:

1. 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;

2. Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів;

3. Група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин;

4. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” стверджує, що біологічний актив це жива тварина або рослина [7].

Отже, біологічні активи – це живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації.

За галуззю виробництва біологічні активи поділяються на дві групи: рослинництва (рослини), тваринництва (тварини).

В рослинництві є біологічні активи поточні і довгострокові.

Поточні біологічні активи це такі, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Усі інші біологічні активи, які не є поточними, відносяться до довгострокових біологічних активів.

В бухгалтерському обліку біологічних активів головним питанням є їх оцінка. П(С)БО 30 “Біологічні активи” передбачало (пункт 10), що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналогічний порядок оцінки був прийнятий і до оцінки сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні.

Такий підхід викликав велику дискусію серед вчених-теоретиків, яка тривала понад п'ять років, а на практиці він не набув широкого використання. Тому Міністерство фінансів України наказом від 18 березня 2011 р. № 372 внесло зміни в П(С)БО 30 “Біологічні активи”, якими передбачено, що біологічні активи і сільськогосподарська продукція, при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за первісною вартістю (по

довгострокових біологічних активах) чи за виробничою собівартістю (по сільськогосподарській продукції).

Таким чином, в даний час підприємство може самостійно вирішувати питання про оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції – за справедливою вартістю або за собівартістю.

Переважає більшість сільськогосподарських підприємств оцінювала і буде оцінювати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію – за собівартістю. Такий підхід відповідає принципу бухгалтерського обліку історична (фактична) собівартість, який передбачає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [8].

Оцінка сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю або цінами реалізації штучно збільшує суму прибутку підприємства, яку визначають на стадії виробництва, в той час як всі інші галузі (крім сільського господарства) вираховують фінансовий результат на стадії реалізації. При оприбуткуванні продукції не відомо, чи буде вона використана на виробничі потреби, чи продана і по якій ціні і коли саме – в цьому чи наступному році. Тому продукція власного виробництва має оцінюватися за собівартістю, а не за надуманою ціною реалізації. Таку думку підтримують більшість вчених-економістів.

Сільське господарство має ту особливість, що в ньому калькулюють собівартість продукції один раз на рік – станом на 31 грудня. Отже, під час оприбуткування сільськогосподарської продукції з виробництва фактична її собівартість невідома. Тому потрібно шукати іншу ціну. Такою ціною може бути планова собівартість одиниці продукції, яка при добре налагодженій економічній роботі мало відрізняється від фактичної собівартості. Це підтверджує багаторічна практика сільськогосподарських підприємств України. Проте, звичайно, відхилення матимуть місце практично у всіх господарствах. На рахунках бухгалтерського обліку пропонується робити такі записи:

1. Оприбутковано сільськогосподарську продукцію від урожаю в оцінці за плановою собівартістю на 1000 грн: дебет рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредит рахунку 23 “Виробництво” на 1000 грн;

2. В кінці року визначена фактична собівартість сільськогосподарської продукції, яка становила 1050 грн. На суму корективу доводиться планова собівартість до фактичної: дебет рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, якщо продукція залишилася на складі, дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”, по переданій продукції, дебет рахунку 23 “Виробництво”, по продукції використаній на виробництво та переробку, і кредит рахунку 23 “Виробництво” на 50 грн.

Якщо виявиться, що фактична собівартість продукції нижча від планової, то на суму корективу роблять аналогічні записи, але методом “сторно”. Таким чином доводять планову собівартість до рівня фактичної.

Згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” (пункт 11) поточні біологічні активи рослинництва визначаються і відображаються як незавершене виробництво, тобто їх обліковують за дебетом рахунка 23 “Виробництво”. Отже немає потреби до рахунку 21 “Поточні біологічні активи” мати субрахунок 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”.

Потреба в оцінці поточних біологічних активів рослинництва, а також інших активів може виникнути лише в окремих випадках, а саме:

- залучення внесків до статутного капіталу;
- продаж підприємства;
- вихід з підприємства засновника;
- визначення розміру застави під час кредитування.

За потреби активи можна показати у необхідній оцінці. Для цього достатньо зробити відповідні розрахунки, результати яких не відображати на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливість сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що одержана продукція рослинництва підлягає наступній обробці з метою приведення її до стану придатного для споживання. Так, зерно від урожаю сушать, очищають, сортують. Внаслідок таких процедур його маса зменшується за рахунок усушки, видалення невикористовуваних і використовуваних відходів. Аналогічна ситуація з овочами, фруктами та іншою продукцією.

Зменшення маси продукції списують: дебет субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” і кредит рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Такий запис робити нелогічно. Адже в даному випадку показуємо нестачі і втрати від псування цінностей, яких фактично не було.

Продовжується звичайний технологічний процес виробництва продукції рослинництва, по якому чітко прослідковуються три стадії:

- 1) посів;
- 2) догляд за посівами;
- 3) збирання урожаю.

Біологічні активи, це живі організми – рослини, які функціонують на другій стадії, створюючи новий продукт шляхом фотосинтезу. Стадії посів і збирання урожаю за економічною суттю аналогічні як і в будь-якому виробництві. Втрати продукції під час збирання урожаю, її сушіння, очищення, сортування є складовою технологічного процесу і не можуть обліковуватися як нестачі. Тому зменшення маси продукції в результаті виконання технологічних операцій має зменшувати її вихід з виробництва. На рахунках бухгалтерського обліку такі витрати пропонуємо відображати методом сторно за дебетом рахунка 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредитом рахунка 23 “Виробництво”.

Відсутність ефективного економічного механізму регулювання відносин в ринковій економіці приводить до різкого коливання цін на

сільськогосподарську продукцію. Наприклад, у 2011 р. були сприятливі погодні умови для вирощування картоплі і овочевих культур. В зв'язку з цим ціна реалізації на картоплю і овочі різко знизилася. Виникали випадки, коли за проведеними розрахунками виручка від реалізації продукції не покривала витрат на її збирання, а тому продукція залишалася на полі. В економічній літературі такі явища висвітлені недостатньо. В даному разі є можливість скористатися шляхом реалізації.

Під час реалізації незібраного урожаю створюються дуже оригінальні економічні взаємовідносини, які в даний час не врегульовані в Україні жодним нормативним документом. Адже біологічні активи рослинництва, тобто живі рослини, можна передати тільки разом із землею. Якщо урожай продається разом із землею, то тут питань не виникає. І земельна ділянка, і урожай переходять у власність нового господаря. Але якщо земельна ділянка не реалізується, а продається лише вирощений на ній урожай, то виникає питання про відображення в обліку таких економічних взаємовідносин.

Використати тут правила оренди проблематично. Передача землі в оренду – дуже складна і довготривала процедура. Тому коли йде мова про термін в межах одного місяця, ніхто орендою займатися не буде. Та й об'єктом передачі в оренду в даному випадку виступає не земля, а рослини, які розміщені на землі. Реально можна використати лише їх продаж. Його потрібно оформити двостороннім договором, в якому чітко визначити умови господарювання покупця на землі в період збирання урожаю. Одночасно залишається відкритим питання про те, чи є покупець сільськогосподарським товаровиробником, якщо в нього немає землі у власності або оренді.

Збирання урожаю досить трудомістка і термінова робота. Тому фермери часто бажають продати вирощений урожай прямо з поля не збираючи продукцію. В цих випадках продаються рослини як біологічні активи, а в обліку пропонуємо відображати процес реалізації незавершеного виробництва (табл.).

З наведеного прикладу видно, що продавець продав біологічні активи рослинництва за ціною реалізації (справедливою вартістю) 9000 грн, в той час як собівартість їх становила 10000 грн, а тому отримав збиток в сумі 1000 грн. Якби ціна реалізації була вищою від собівартості, то був би прибуток. Результат такої реалізації відображається в звичайному порядку на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”.

Почувець придбав біологічні активи за ціною реалізації і сплачену суму відобразив у складі незавершеного виробництва по рослинництву, яка нижча від собівартості, що сформувався у продавця.

Витрати на збирання урожаю покупець віднесе в дебет субрахунку 231 “Рослинництво”, а продукцію оприбуткує за собівартістю: дебет

рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, кредит субрахунка 231 “Рослинництво” (табл.1).

В даному випадку відбувся продаж біологічних активів рослинництва без реалізації землі. Аналогічні операції законні і можуть успішно відбуватися на практиці.

Довгострокові біологічні активи (далі – ДБА) рослинництва включають: сади (насіннячкові кісточкові культури), ягідники, виноградники, плантації хмелю, дерева в лісі (лісовий масив).

Молоді насадження до початку плодоношення відносяться до незрілих ДБА. Введення в експлуатацію багаторічних насаджень здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства, та оформляється Актом №_ приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ – 1).

ДБА обліковуються на рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”, на якому незрілі ДБА об’єднуються в одну групу і показуються окремо у складі ДБА.

Таблиця 1

Облік реалізації незібраного урожаю

| Номер операції | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|-------------------|---|---|---|-----------|
| | | дебет | кредит | |
| У продавця | | | | |
| 1 | Списано собівартість незавершеного виробництва (біологічні активи рослинництва) | 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” | 231 “Рослинництво” | 10000 |
| 2 | Відображено дохід від реалізації біологічних активів рослинництва | 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” | 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” | 9000 |
| 3 | Надійшли гроші за реалізовані біологічні активи | 311 “Поточні рахунки в національній валюті” | 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” | 9000 |
| У покупця | | | | |
| 1 | Оприбутковано придбані біологічні активи рослинництва | 231 “Рослинництво” | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” | 9000 |
| 2 | Оплачено за придбані біологічні активи | 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” | 311 “Поточні рахунки в національній валюті” | 9000 |

Витрати на формування та придбання ДБА відображаються в обліку капітальних інвестицій за дебетом субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

Витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень, зібрані за дебетом субрахунку 155, в кінці року включають до вартості незрілих ДБА: дебет субрахунків 165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю” або 166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю” і кредит субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. Так роблять щороку до досягнення насадженнями віку ефективного їх використання і зарахування до складу ДБА рослинництва.

Такий порядок щорічної дооцінки ДБА відмінний від інших об’єктів капітальних інвестицій. Наприклад, якщо будують будинок декілька років, то весь цей час витрати на даний об’єкт обліковують як незавершене будівництво за дебетом субрахунку 151 “Капітальне будівництво” і лише після закінчення будівництва і прийняття його в експлуатацію об’єкт включають до складу основних засобів, записуючи по дебету субрахунку 103 “Будинки та споруди” і по кредиту субрахунку 151.

Аналогічний порядок логічно застосовувати і під час оприбуткування ДБА рослинництва. Тому витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень доцільно обліковувати за дебетом субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” до переведення їх у плодоносні насадження. І тільки після прийняття їх як зрілі ДБА рослинництва робити запис по дебету рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” з кредиту субрахунку 155.

По зрілих ДБА рослинництва можна продавати урожай, який знаходиться на деревах у саду, аналогічно як і за поточними біологічними активами рослинництва. У зв’язку з тим, що ДБА рослинництва відносяться до необоротних активів, то їх використання може бути на умовах оренди.

Висновки і перспективи подальших досліджень.

1. Поточні біологічні активи рослинництва і сільськогосподарську продукцію під час їх первісного визнання доцільно оцінювати за виробничою собівартістю. У зв’язку з тим, що в сільському господарстві фактичну собівартість продукції визначають один раз на рік станом на 31 грудня, то протягом року потрібно користуватися плановою собівартістю, яку в кінці року доводять до рівня фактичної собівартості.

2. Поточні біологічні активи рослинництва потрібно обліковувати за дебетом рахунку 23 “Виробництво” у складі незавершеного виробництва і не використовувати для цього рахунок 21 “Поточні біологічні активи”.

3. Втрати фізичної маси сільськогосподарської продукції внаслідок її сушіння, очищення, сортування логічно списувати методом сторно із виробництва, а не відносити на нестачі і втрати від псування цінностей.

4. Реалізацію незібраного урожаю доцільно відображати аналогічно як виконання робіт і послуг на сторону.

5. Витрати на закладання і вирощування багаторічних насаджень логічно обліковувати за дебетом субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” до переведення їх у плодоносні насадження, і тільки після цього відображати у складі довгострокових біологічних активів.

Використані джерела інформації:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Гончаренко Н.В. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахуванням цін активного ринку: методичні та організаційні аспекти / Н.В. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 40-45.
3. Дудкевич О.В. Проблеми оцінки активів сільськогосподарських підприємств / О.В. Дудкевич // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 70-72.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2009. – 648 с.
5. Канцуров О.О. Визначення та класифікація біологічних активів / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 8-10. – С. 147-150.
6. Скиба О.І. Облік довгострокових біологічних активів / О.І. Скиба // Економіка. – 2010. – № 1. – С. 178-184.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Перекл. з англійської за ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. II. – 1232 с.
8. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

УДК 330.341.1

Царенко О.В.,
д.е.н., доц., зав. кафедри обліку та аудиту
Академія муніципального управління, м. Київ

ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ЗАСІБ АЛОКАЦІЙНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ СТРАТЕГІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ

У статті розглянуто підходи до впровадження збалансованої системи показників, пов'язаної із інтенсифікацією стратегічних потенціалів системного функціонування. Доведено, що збалансована система показників охоплює найважливіші аспекти діяльності підприємства – споживчий, господарський, інноваційний та