

О.С. МЕЛЬНИК*,

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів

Після прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» в Україні введено новий порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності. Проте, на практиці виникають труднощі щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Не втрачає актуальності питання методики обліку операцій з первісного визнання біологічних активів та порядку відображення зміни справедливої вартості на дату балансу та після розподілу загальновиробничих витрат. Метою статті є удосконалення методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також методики коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів на дату балансу. Розглянуто відмінності у визначенні пріоритетної оцінки при первісному визнанні вироблених біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції у законодавстві України. Висвітлено проблеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Запропоновано методику бухгалтерського обліку відображення фінансових результатів від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю (за мінусом витрат, понесених на місці продажу), а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу без коригування фінансових результатів методом «червоне сторно». Обґрунтовано методику визнання і відображення в бухгалтерському обліку доходів і витрат від зміни справедливої вартості активів на ринку. Запропоновано методику відображення на рахунку 23 «Виробництво» тільки історичної вартості біологічних активів.

Ключові слова: облік витрат, біологічні активи, справедлива вартість первісне визнання біологічних активів, методика бухгалтерського обліку біологічних активів.

O.S. MELNYK

(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Accounting for Profit or Loss from the Initial Recognition and Measurement of Biological Assets

After the adoption of National Accounting Standard 30 «Biological Assets» in Ukraine, a new procedure for recording profit or loss of agricultural activity was introduced. However, in practice there are difficulties in measurement biological assets and agricultural products at fair value. The issue of accounting for operations with the initial recognition of biological assets and the reflection of changes in fair value at the balance sheet date and after the distribution of overhead costs does not lose relevance. The purpose of the article is to improve the methods of accounting for transactions with biological assets and agricultural products, as well as methods for adjusting financial results from the revaluation of biological assets at the balance sheet date. The differences in the definition of priority assessment in the initial recognition of biological assets and agricultural products in the legislation of Ukraine were considered. The problems of accounting for profit or loss from the initial recognition of biological assets and agricultural products were covered. Author improved the methods of accounting for financial results from initial recognition of biological assets at fair value (minus expenses incurred at the point of sale), as well as a methods of adjusting financial results from revaluation of biological assets and agricultural products at the balance sheet date without adjusting financial results using the red reversal. The methods of recognition and accounting of profit or loss from changes in the fair value of biological assets in the market were substantiated. The methods of displaying on the account 23 «Production» only the historical value of biological assets were proposed.

Keywords: cost accounting, biological assets, fair value, initial recognition of biological assets, methods of accounting for biological assets.

* Мельник Ольга Сергіївна, аспірантка кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця).

Науковий керівник – Іщенко Яна Петрівна, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

Постановка проблеми. Кардинальні зміни в організації та методиці бухгалтерського обліку та впровадження нових категорій та понять з моменту прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» призвели до обґрунтування нового порядку обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Проте, окремі аспекти обліку біологічних активів залишаються і досі неповністю роз'ясненими.

Зокрема, на практиці виникають труднощі щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Не втрачає актуальності питання методики обліку операцій з первісного визнання біологічних активів та порядку відображення зміни справедливої вартості на дату балансу та після розподілу загальногосподарських витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з біологічними перетвореннями широко обговорювали як практики так і науковці. Серед них: В.М. Жук, Я.П. Іщенко [2], Т.Г. Китайчук [5], Г.Г. Кірейцев, Н.Л. Правдюк, В.Б. Моссаковський та ін.

Основою для визначення ключових засад бухгалтерського відображення операцій з біологічними перетвореннями є нормативно-правові документи. Незважаючи на те, що за роки

незалежності в Україні зроблені значні кроки в упорядкуванні чинних нормативно-правових актів сфери регулювання обліку витрат на біологічні перетворення в сільськогосподарських підприємствах, на практиці ж більшість фахівців з бухгалтерського обліку не мають чітких роз'яснень щодо застосування нововведень у чинному законодавстві.

Мета статті – удосконалити методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів на дату балансу.

Виклад основного матеріалу. Від якості облікової інформації залежить порядок проведення аналізу та результативність прийнятих управлінських рішень. Методика отримання інформації для цілей управлінського обліку визначається підприємством. Однак фінансовий облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат, їх склад в процесі визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Поряд з цим, варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат. Значимою є різниця у їх визнанні при первісному оцінюванні активів (рис. 1).

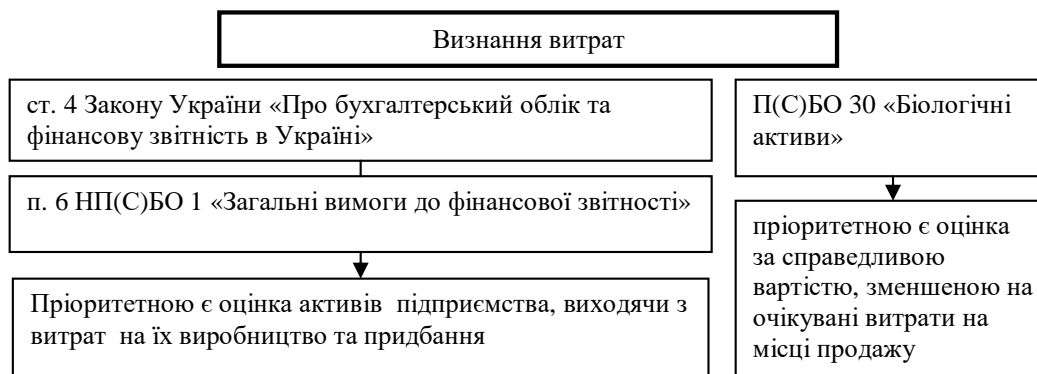


Рис. 1. Відмінності у визначенні пріоритетної оцінки у законодавстві України

Джерело: розроблено автором з використанням [8, 9, 10].

Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315) [7], при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Д-т 21 «Поточні біологічні активи» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та К-т 23 «Виробництво». В такому випадку по кредиту рахунку 23 враховується не планова собівартість, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс. На момент первісного визнання сільськогосподарської продукції чи біологічних активів на рахунку 23 виникне різниця між дебетом і кредитом.

Дослідження порядку відображення на рахунках

бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згруповано на рисунку 2.

Отже, можливі дві ситуації:

1) К-т 23 > Д-т 23. В такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання і робиться бухгалтерський запис Д-т 23 «Виробництво» К-т 7101 «Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

2) К-т 23 < Д-т 23 (вартість, по якій актив оцінюється менше від витрат пов'язаних з його створенням на дату оцінки). В цьому випадку виникають витрати від первісного визнання, які відносяться до складу інших витрат операційної діяльності. Робиться запис Д-т 9401 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 23 «Виробництво».

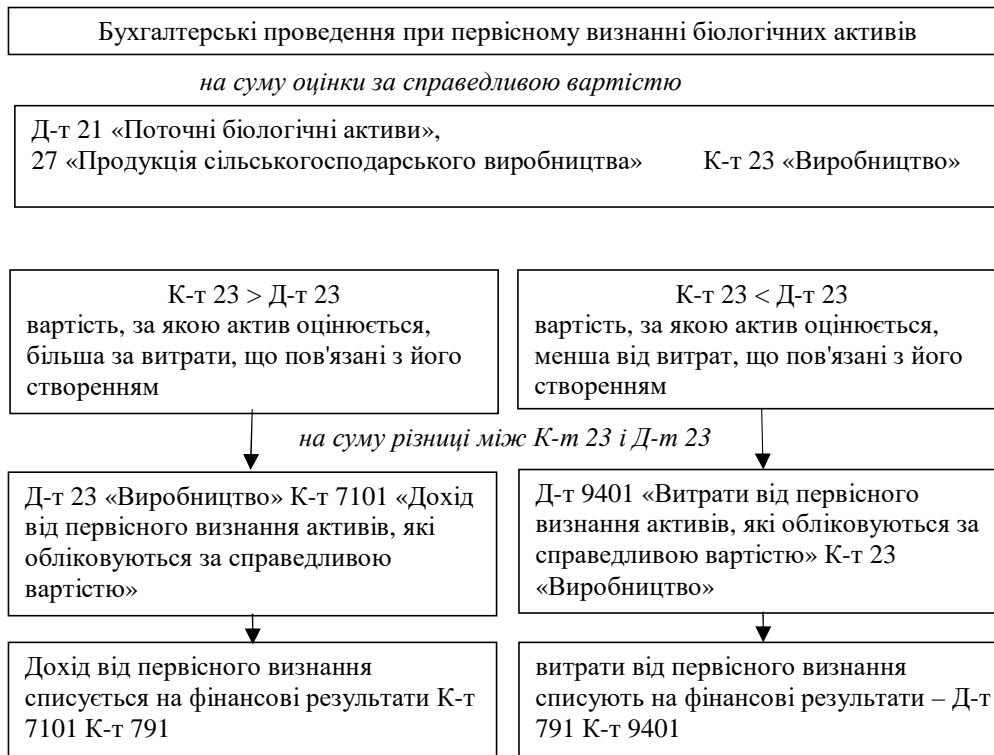


Рис.2 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згідно Методичних рекомендацій

Джерело: узагальнено автором на основі [7].

Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати К-т 7101 К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати – Д-т 791 К-т 9401.

Таким чином, у нормативно-правових актах є неузгодження щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення. Так, пунктом 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [6] передбачено, що до витрат,

пов'язаних із біологічними перетвореннями активів, не включаються доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. А пунктом 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій № 1315 [6], як зазначено вище, передбачено кореспонденцію Д-т 23 «Виробництво» К-т 71 «Інший операційний дохід», тобто доходи відносять до виробничих витрат (рис. 3).

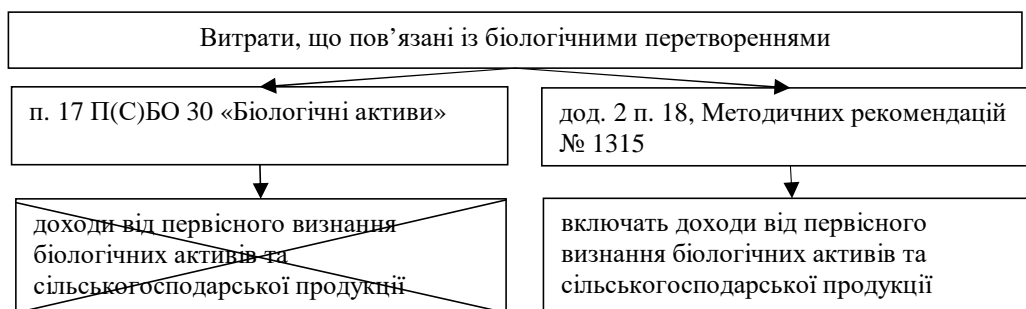


Рис. 3 Неузгодження у нормативно-правових актах щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення

Джерело: сформовано автором на основі [6, 8].

З бухгалтерського погляду, операції з оприбуткування продукції та доведення її планової (нормативної, ринкової) собівартості до фактичної собівартості (вартості) повинні кореспондувати з кредитом, а не з дебетом рахунка 23 «Виробництво». Це положення підтверджується характеристикою рахунка 23 «Виробництво», визначеною Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій. Так, за кредитом 23 рахунка відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції [1].

У Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені протоколом № 1/05 від 30 листопада 2005 року Методологічної Ради з питань обліку та фінансів

Бухгалтерський облік

Мінагрополітики України, у пункті 6.5 вказано, що в кінці року сільськогосподарські підприємства мають визначати відхилення між фактичною та плановою собівартістю. На суму корективу робити запис по кредиту рахунка 23 і дебету рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 90 «Собівартість реалізації». При цьому запис робиться звичайним, якщо собівартість продукції вища від планової, або способом «червоне сторно» – у зворотному випадку [7]. Тобто науковці не визначали ні доходів, ні витрат від первісного визнання біологічних активів чи сільськогосподарської продукції, але розробили алгоритм коригування відхилення між плановою (чи справедливою) і фактичною собівартістю.

У своїх дослідженнях О.А. Кисла дійшла висновку, що формування доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції – це процес доведення вартості оприбуткованої продукції до фактичної собівартості. Дослідник зазначає, що витрати від первісного

визнання (перевищення виробничих витрат над вартістю оприбуткованої продукції) мають відображатися записом Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та К-т 23 «Виробництво», а доходи від первісного визнання (перевищення вартості продукції над понесеними витратами) слід відображати записом Д-т 940 та К-т 23 способом «червоне сторно». «У зв'язку з тим, що вартість оприбуткованої продукції вища за витрати, власний капітал збільшується, тобто підприємство отримало дохід. Тож одночасно робимо бухгалтерське проведення звичайним записом: Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [4].

Результати дослідження О.А. Кислої згруповані на рисунку 4.

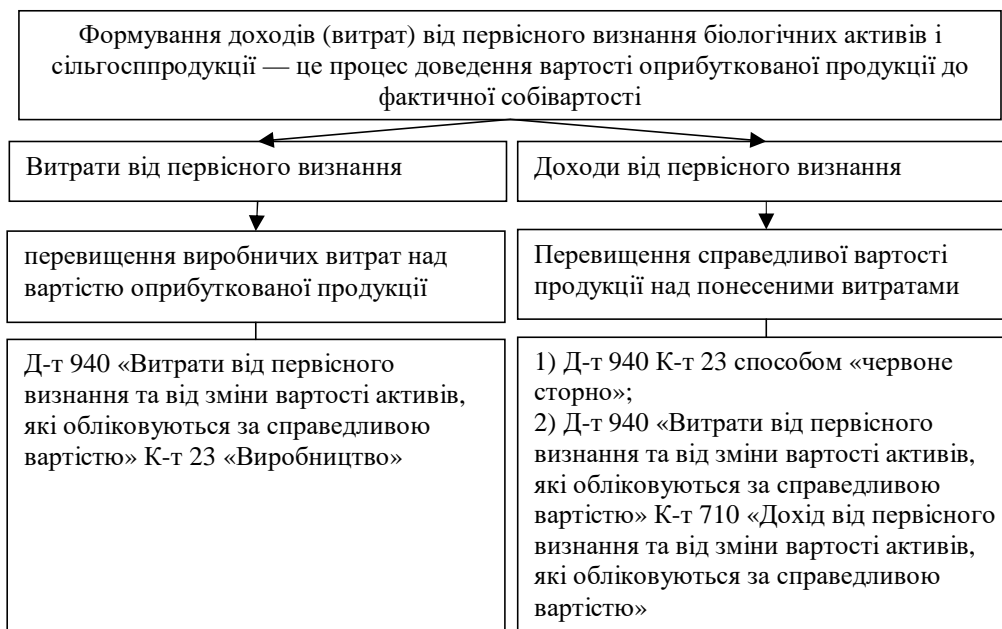


Рис. 4. Бухгалтерські проведення операцій з первісного визнання біологічних активів без дебетування рахунка 23 «Виробництво»

Джерело: узагальнено автором на основі [4].

Також О.А. Кисла стверджує, що при виконанні запропонованих рекомендацій буде дотримано всіх норм бухгалтерських нормативно-законодавчих актів:

1) доходи від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції, які обліковуються за справедливою вартістю, у витратах (за дебетом рахунка 23 «Виробництво») не відображено;

2) кредитовий оборот рахунка 23 «Виробництво» дорівнює дебетовому – виробничій собівартості;

3) на субрахунку 710 відображено дохід від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції;

4) сільгосппродукцію та біологічні активи оприбутковано за справедливою вартістю [4].

Проте, не нашу думку, така методика

оприбуткування біологічних активів і сільськогосподарської продукції є трудомісткою для бухгалтера. Адаже на практиці важливим є звести до мінімуму кількість проведеннь, а також забезпечити можливість перевірки оборотів по рахунках. Крім того, проведення Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» є не зовсім коректним. Оскільки витратні і дохідні рахунки мають при закритті кореспондувати із рахунком «Фінансовий результат».

Для управлінського обліку історична собівартість є вагомим показником при аналізі діяльності

підприємства. Тому доцільніше на рахунку 23 «Виробництво» відображати історичну собівартість.

Як уже зазначалося, внаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного періоду. Згідно п. 18 П(С)БО 30 «Біологічні активи» та п. 7.1. Методичних рекомендацій № 1315, такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції [6, 8].

Отже, вважаємо, що оборот по 23 рахунку має дорівнювати історичній собівартості. Тож при отриманні доходу від первісного визнання біологічних активів або сільськогосподарської продукції пропонуємо здійснювати проведення Д-т 21,27 та К-т 23 на суму історичної вартості і Д-

т 21,27 та К-т 710 на різницю між історичною та справедливою вартістю. У результаті біологічні активи будуть оприбутковані за справедливою вартістю, а оборот по рахунку 23 «Виробництво» дорівнюватиме історичній вартості на виробництво даних активів.

Порядок відображення доходів і витрат від первісного визнання пропонуємо розглянути на умовному числовому прикладі.

Приклад 1. На виробництво біологічних активів сільськогосподарське підприємство понесло прямі витрати у розмірі 27000,00 грн.

Ситуація 1. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 30000,00 грн., що на 3000,00 грн. більше за витрати, що пов'язані з його створенням;

Ситуація 2. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 20000,00 грн., що на 7000,00 грн. менше від витрат, що пов'язані з його створенням.

Результати власного дослідження згруповані в табл. 1.

Таблиця 1

Відображення фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Вартість	Сума, грн
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
Ситуація 1. Отримано дохід від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, більша за витрати, що пов'язані з його створенням					
1	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму історичної вартості	27000,00
	<i>Одночасно:</i> дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	21, 27	710	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00
2	Списання доходу від первісного визнання на фінансові результати	710	791	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00
Ситуація 2. Отримано витрати від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, менша від витрат, що пов'язані з його створенням					
3	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму справедливої вартості	20000,00
	<i>Одночасно:</i> витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00
4	Списання витрат від первісного визнання на фінансові результати	791	940	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00

Джерело: авторська розробка.

На дату балансу здійснюється переоцінка до поточної справедливої вартості біологічних активів. Сільгосппродукцію теж переоцінюють, але тільки у меншу сторону, адже згідно п. 12 П(С)БО 30

«Біологічні активи» після первісного визнання вона потрапляє під дію П(С)БО 9 «Запаси». У складі запасів її обліковують за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (у нашому випадку – справедливою, мінус

Бухгалтерський облік

очікувані витрати на продаж) або чистою вартістю реалізації – якщо її ціна знизилась, вона зіпсувалась або іншим чином втратила первісно очікувану суму економічної вигоди [12].

Необхідно врахувати, що на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів чи продукції. Оскільки, загальновиробничі витрати та витрат допоміжних виробництв розподіляють і відносять на об'єкти обліку тільки в кінці звітного

періоду (кварталу чи року). Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений на кінець періоду, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) на проміжну дату балансу. Тому даний показник необхідно коригувати. Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315, якщо справедлива вартість на дату оприбуткування біологічних активів відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, необхідно здійснювати *коригування* визнаних доходів чи витрат (методом «червоне сторно»). Дану методику згруповано у табл. 2

Таблиця 2

Коригування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 на дату балансу

№ п/п у МР №1315	Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів		
18	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
	Коригування суми доходів:		
	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
19	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»)	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
	Коригування суми витрат:		
19	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
	- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»)	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
20	Включення до фінансових результатів доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	791 «Результат операційної діяльності»
21	Включення до фінансових результатів витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	791 «Результат операційної діяльності»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

Джерело: фрагмент [6].

Проте пропонуємо не коригувати дохід на суму перевищення, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»), а визнавати витрати. Аналогічно не коригувати витрати. Дана позиція підтверджується Листом ДПС України від 13.03.2012 р. № 4486/6/15-1415 «Про надання консультації» [11] стосовно податкового обліку біологічних активів та п. 21 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [8]. Отже, п. 21 положення визначено, що збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат). Податківці у своєму ж листі акцентують увагу на тому, що датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку,

якщо інше не передбачено нормами Податкового кодексу України (п. 137.16 ст. 137).

Крім того, на нашу думку, проведення в бухгалтерському обліку необхідно здійснювати тільки щодо залишків біологічних активів та готової продукції, без застосування рахунка 23 «Виробництво».

Приклад 2. Ситуація 1. Відбулося зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 20000,00 грн. до 21000,00 грн.

Ситуація 2. Відбулося зменшення справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 30000,00 грн. до 25000,00 грн. А також зменшення вартості сільськогосподарської продукції, в результаті чого проведено уцінку на 500,00 грн.

Результати дослідження згруповано в табл. 3.

Таблиця 3

Відображення фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	
	<i>Ситуація 1. У разі зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування</i>			
1.	Визнано дохід від збільшення справедливої вартості біологічних активів	21	710	1000,00
	<i>Ситуація 2. У разі зменшення справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату їх оприбуткування</i>			
2.	Визнано витрати від зменшення справедливої вартості біологічних активів рибництва	940	21	5000,00
3.	Уцінено первісну вартість готової продукції до чистої вартості реалізації	946	27	500,00
	<i>Відображено фінансовий результат</i>			
4.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості біологічних активів			
	– дохід	710	791	1000,00
	– витрати	791	940	5000,00
5.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції	791	946	500,00

Джерело: авторська розробка.

Також, пропонуємо методику бухгалтерського обліку фінансових результатів на звітну дату після розподілу загальновиробничих витрат.

Приклад 3 (доповнення прикладу 1). Протягом звітного періоду сільськогосподарське підприємство понесло окрім прямих виробничих витрат у розмірі 27000,00 грн., ще загальновиробничі витрати у розмірі 7000,00 грн. Припустимо, що усі загальновиробничі витрати були розподілені. Отже історична собівартість біологічних активів на дату балансу склала 34000,00 грн. (табл. 4).

Ситуація 1. На дату балансу справедлива вартість біологічних активів становить 37000,00 грн., що на 3000,00 грн. більше за витрати, що пов'язані з їх створенням. Вартість, за якою активи оцінювалися при первісному визнанні, становила 30000,00 грн.

Ситуація 2. На дату балансу справедлива вартість

біологічних активів становить 20000,00 грн., (справедлива вартість залишилась без змін). Вартість, за якою актив оцінювався при первісному визнанні, становила – 20000,00 грн.

У результаті таких проведень на дату балансу оборот по дебету рахунку 21 має дорівнювати 37000,00 грн. (27000,00 грн. прями виробничі витрати плюс 7000,00 грн. розподілені загальновиробничі витрати плюс 3000,00 дохід від збільшення справедливої вартості).

Основною ціллю такої методики залишається відображення на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» руху активів, вартість яких визначається цінами активного ринку, а на рахунку 23 «Виробництво» – історичної вартості на створення таких активів.

Відображення фінансових результатів після розподілу витрат на виробництво біологічних активів і сільськогосподарської продукції рибництва

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Примітка	Сума, грн.	
		Д-т	К-т			
1	2	3	4	5	6	
1) Розподіл загальновиробничих витрат						
1.1	Рознесені розподілені загальновиробничі витрати на об'єкти виробництва	23	91	На суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00	
1.2	Відображення відхилення вартості активів, що реалізовані	90	91	На суму нерозподілених загальновиробничих витрат	-	
	Одночасно: коригування фінансового результату від реалізації	791	90		-	
2) Методика відображення оборотів по рахунку 23 «Виробництво»						
2.1 Ситуація 1	Відображення відхилення вартості активів	21, 27	23	У разі зростання справедливої вартості. Проведення на суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00	
	Відображення доходу від зміни справедливої вартості	21,27	710		На різницю між історичною і справедливою собівартістю	3000,00
	Одночасно: відображення фінансового результату від зміни вартості	710	791		3000,00	
2.2 Ситуація 2	Відображення відхилення вартості активів,	940	23	Якщо справедлива вартість не змінилась або зменшилась. Проведення на суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00	
	Одночасно: відображення фінансового результату від оприбуткування активів	791	940		7000,00	

Джерело: авторська розробка.

Висновки. Оприбуткування продукції сільського виробництва та біологічних активів за справедливою вартістю на сьогодні впливає на такий важливий показник як ліквідність балансу підприємства. Тому біологічні активи варто оприбутковувати на баланс за справедливою вартістю. Проте методика бухгалтерського обліку біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, дуже трудомістка.

В роботах запропоновано методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу без застосування коригування фінансових результатів методом «червоне сторно».

Визначено, що збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які

оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат). Датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. І цією датою є дата балансу. Тож коригувати уже існуючий фінансовий результат не можемо.

Для забезпечення оперативного контролю процесу виробництва сільськогосподарської продукції необхідно задовольнити потреби керівництва підприємства інформацією про фактично понесені витрати. Запропонована методика передбачає відображення на рахунку 23 «Виробництво» історичної вартості біологічних активів, а на рахунках 21 «Поточні біологічні активи» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – їх справедливої вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

4 Список використаних джерел

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

2. Іщенко Я. П. Біологічні перетворення в риборівництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2. С. 81-89.

3. Іщенко Я. П. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві: Монографія. Вінниця: Вид-во ПП «ТД «Едельвейс і К», 2011 276 с.

4. Кисла О. А. Визначення та облік фінансових результатів від первісного визнання та реалізації біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11-12. С. 34-36.

5. Китайчук Т. Г. Проблеми обліку доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 188-193.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/

7. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Сук Л. К., Сук П. Л., Мельничук Б. В. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-obliku-vitrat-i-kalkulyuvannya-sobivartosti-produkcii-robot-poslug-silskogospodarskih-pidpriemstv.html>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page>

11. Про надання консультації: Лист ДПС України від 13.03.2012 р. № 4486/6/15-1415 / Офіційний портал Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/pributok/print-62161.html>

12. Шевченко Ю. Облік вирощування риби. *Все про бухгалтерський облік*. 2008. Січень № 10(1407). С. 23-26.

4 References

1. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Instruksiiia pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhalterskoho obliku, aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instructions for use of the Chart of Accounts for accounting, assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

2. Ishchenko, Ya. P. (2016). Biologichni peretvorennia v rybnytstvi yak obiekt bukhalterskoho obliku [Biological transformations in fish farming as an object of accounting]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, (2), 81-89.

3. Ishchenko, Ya. P. (2011). Oblikove zabezpechennia upravlinnia vytratamy u silskomu hospodarstvi [Accounting support of cost management in agriculture]. Vinnytsia: Vyd-vo PP «TD «Edelweis i K».

4. Kysla, O. A. (2007). Vyznachennia ta oblik finansovykh rezultativ vid pervisnoho vyznannia ta realizatsii biologichnykh aktyviv i silskohospodarskoi produktsii [Identification and accounting of financial results from the initial recognition and sale of biological assets and agricultural products]. *Oblik i finansy APK*, (11-12), 34-36.

5. Kytaichuk, T. H. (2012). Problemy obliku dokhodiv ta vytrat vid pervisnoho vyznannia biologichnykh aktyviv [Problems of accounting for income and expenses from the initial recognition of biological assets]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Ekonomika ta menedzhment*, (9(2)), 188-193.

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2006). Metodychni rekomendatsii z bukhalterskoho obliku biologichnykh aktyviv [Guidelines for accounting of biological assets]. Retrieved from http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/

7. Suk, L. K., Suk, P. L., Melnychuk, B. V. (2005). Metodychni rekomendatsii z obliku vytrat i kalkulyuvannya sobivartosti produktsii (robot, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv [Methodical recommendations on cost accounting and calculation of the cost of production (works, services) of agricultural enterprises]. Retrieved from <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-obliku-vitrat-i-kalkulyuvannya-sobivartosti-produkcii-robot-poslug-silskogospodarskih-pidpriemstv.html>

8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2005). Polozhennia (standart) bukhalterskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy» [National Accounting Standard 30 «Biological assets»]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

9. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [On approval of the National Accounting Standard 1 «General requirements for financial reporting»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page>

11. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy. (2012). Pro nadannia konsultatsii: Lyst DPS Ukrainy [On the provision of advice List of the State Tax Service of Ukraine]. Retrieved from <http://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/pributok/print-62161.html>

12. Shevchenko, Yu. (2008). Oblik vyroshchuvannya ryby [Accounting for fish farming]. *Vse pro bukhalterskyi oblik*, (10(1407)), 23-26.