

УДК 657

Китайчук Т.Г. , к.е.н., доцент

Вінницький національний аграрний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ВІД ПЕРВІСНОГО ВИЗНАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

У статті розглянуті проблеми відображення на рахунках доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів, які виникають в результаті протиріч і нестыковок, які мають місце в нормативно-правових актах, що регламентують порядок відображення в обліку зазначених доходів і витрат.

Ключові слова: біологічні активи, облік, справедлива вартість, первісне визнання.

Кытайчук Т.

PROBLEMS INCOME AND EXPENSES ON INITIAL RECOGNITION OF BIOLOGICAL ASSETS

The article deals with the problems reflected in the accounts of income and expenditure from the initial recognition of biological assets resulting from conflicts and disagreements that occur in the regulations governing the accounting for these revenues and costs contained.

Keywords: biological assets accounting, the fair value, the initial recognition.

Китайчук Т.Г.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ПРИЗНАНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

В статье рассмотрены проблемы отражения на счетах доходов и расходов от первоначального признания биологических активов, которые возникают в результате противоречий и нестыковок, которые имеют место в нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок отражения в учете указанных доходов и расходов.

Ключевые слова: биологические активы, учет, справедливая стоимость, первоначальное признание.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» передбачало надання аграрними підприємствами

Китайчук Т.Г.

ринкового типу повної та об'єктивної інформації про біологічні активи, сільськогосподарську продукцію, доходи та витрати, що виникають в процесі їх біологічного перетворення.

Окрім оцінки за справедливої вартістю запроваджено нову методику визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, яка ґрунтується на розрахунку доходів та витрат при первісному визнанні біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, незалежно від того чи будуть вони реалізовані в майбутньому.

Цілі статті. Для визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції необхідно: по-перше, оцінити біологічні активи та сільськогосподарську продукцію при первісному визнанні за справедливою вартістю, по-друге, сформувати витрати, пов'язані з вирощуванням біологічних активів та сільськогосподарської продукції, тобто їх фактичну собівартість.

У результаті порівняння справедливої та фактичної вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції можуть виникнути доходи або витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю. Нормативно-правові акти, що регламентують порядок відображення в обліку вказаних доходів та витрат містять протиріччя та неузгодження.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідженню питань оцінки та обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції займаються такі вчені, як В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук та інші. Проте, на нашу думку, залишаються актуальними проблеми оцінки біологічних активів, їх відображення в системі рахунків.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. Відмінністю Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" та П(С)БО 30 в порівнянні з традиційним обліком сільськогосподарської діяльності, який діяв до 2007 року, є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції по справедливій вартості, а не за собівартістю. Теоретично ймовірним, але практично не можливим є випадок, коли справедлива вартість продукції буде дорівнювати сумі витрат, що понесені на її виробництво продукції. Отже, можна стверджувати, що в момент

оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції аграрні підприємства повинні визначати доходи (витрати) від первісного визнання таких активів.

Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю 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.

На даним момент часу відповідно до нормативно-законодавчих актів бухгалтерського обліку первісне визнання біологічних активів і сільгосппродукції, які обліковуються за справедливою вартістю, та доходи від їх первісного визнання формуються та обліковуються у такому порядку:

1) згідно з Методичними рекомендаціями № 1315 оприбуткування (первісне визнання) біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за справедливою вартістю та відображається за дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та кредитом рахунка 23 «Виробництво»;

2) сума перевищення справедливої вартості оприбуткованої продукції над понесеними витратами (фактичною собівартістю) відображується в обліку по кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід». В протилежному випадку, коли фактична собівартість виробництва продукції та біологічних активів перевищує їх справедливу вартість, виникають витрати, пов'язані з первісним визнанням, які слід відображувати по дебету рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для відображення в обліку витрат та доходів від первісного визнання біологічних активів 1 січня 2007 року до рахунка 71 «Інший операційний дохід» було запроваджено додатковий субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та до рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» — субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Згідно п. 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій № 1315 дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської відображається бухгалтерським записом: Дебет 23 — Кредит 710, а витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської — записом: Дебет 940 — Кредит 23.

Якщо ж звернутися до Інструкції №291, то рахунок 23 «Виробництво» характеризується так: «За дебетом рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо). Тобто з бухгалтерського погляду, операції з оприбуткування продукції та доведення її фактичної собівартості до планової (нормативної, ринкової) собівартості (вартості) повинні кореспондувати з кредитом, а не з дебетом рахунка 23 «Виробництво».

За дебетом ми можемо відобразити лише витрати, ні в якому разі доходи, як зазначається в Методичних рекомендаціях № 1315.

Також необхідно зазначити, що пунктом 17 П(С)БО 30 передбачено, що до витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями біологічних активів, не включаються доходи від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції. А пунктом 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій №1315, як уже зазначалося, передбачено кореспонденцію Д-т 23 «Виробництво» К-т 71 «Інший операційний дохід» (надалі — К-т 710), тобто доходи відносять до виробничих витрат.

Підтвердженням того, що доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської відображаються серед витрат є Методичні рекомендації №390. У пункті 5.3.10 згаданих рекомендацій зазначено, що наприкінці року на суму перевищення фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів (кредит субрахунків 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») над витратами (дебет субрахунків 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») кредитують субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»).

Якщо витрати з виробництва сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів перевищують суму фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредитують субрахунки 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво».

Методичними рекомендаціями №390 передбачено, що для обліку витрат та виходу продукції основних виробництв передбачено ведення Звіту № 5.5 с.-г. У Звіті №5.5 с.-г. доходи від первісного визнання також відображено у витратах (колонка 30 Звіту 5.5).

Висновки. Дослідивши особливості обліку, не можна назвати логічним таке відображення витрат і доходів від первісного визнання біологічних активів. Вважаємо, що під час оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції доходи від їх первісного визнання необхідно відображати за дебетом рахунків 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та кредитом рахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Відображення витрат від первісного визнання біологічних активів здійснюється за дебетом рахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та кредитом рахунків 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Запропоновані рекомендації забезпечують дотримання всіх норм бухгалтерських нормативно-законодавчих актів:

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

2) кредитовий оборот рахунку 23 «Виробництво» буде дорівнювати дебетовому — виробничій собівартості;

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

4) сільгосппродукцію та біологічні активи на день балансу мають реальну оцінку.

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.
3. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджена наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 05.12.2005 р. №790.