

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



Переглянути у форматі pdf

Л. А. Чудак
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА КОРМІВ: МІЖНАРОДНИЙ ПІДХІД

№ 9, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 631.16:633.2/.39:339.94

*Л. А. Чудак,
к. е. н, старший викладач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА КОРМІВ: МІЖНАРОДНИЙ ПІДХІД

*L. A. Chudak,
PhD., Senior lecture of the department of Audit and the State Control,
Vinntitsya National agrarian university, Vinntitsya*

FORAGE PRODUCTION ACCOUNTING: INTERNATIONAL APPROACH

Стаття присвячена висвітленню окремих аспектів неузгодженості методологічних правил, прописаних в МСБО 41 "Сільське господарство" із діючою вітчизняною практикою, зокрема в частині визнання і відображення об'єктом бухгалтерського обліку польового корму. Встановлено, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відображенні в бухгалтерському обліку інформації про корми власного виробництва для внутрішнього використання, не дозволяють шаблонно застосовувати облікову методологію до всіх кормів власного виробництва та вимагають чіткої ідентифікації об'єктів обліку для їх оцінки. У статті подано у графічному вираженні визначені міжнародними стандартами правила представлення інформації про задіяні біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за стадіями виробництва кормів. Запропоновано порядок ідентифікації корму на випасі як об'єкта бухгалтерського обліку та його відображення в системі бухгалтерських рахунків.

The article is devoted to highlighting certain aspects of inconsistency of methodological rules as prescribed by IAS 41 "Agriculture" with acting domestic practice, in particular in terms of recognition and display of field forage by the object of accounting. It is determined that the standard application of accounting methodology to all sorts of forage of in-house production isn't allowed by the international standards of accounting and financial reporting, and clear identification of accounting objects for their evaluation is required while reflecting information in accounting concerning in-house forage production for internal use. The rules of presenting information about the applied biological assets and agricultural products by the stages of forage production are graphically submitted as determined by the international standards. The order of identification fodder on pasture as an accounting object and its reflection in the chart of accounts is suggested.

Ключові слова: облік виробництва кормів, біологічний актив, методологія бухгалтерського обліку, ідентифікація корму.

Key words: accounting of forage production, biological asset, accounting methodology, forage identification.

Постановка проблеми. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності при відображенні в обліку інформації про корми, які виробляються підприємстві й використовують для задоволення власних виробничих потреб не дозволяють шаблонно застосовувати облікову методологію до всіх кормів власного виробництва та вимагають ідентифікації об'єктів обліку, зокрема з метою їх оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання методології бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності розкривали у своїх дослідженнях С. Ф. Голов [1], В.М. Жук [2], В.Б.Моссаковський [8], О.М. Петрук [9], П.Л. Сук [11], та інші. Дискусійними залишаються питання ідентифікації корму на випасі як активу та вартісної оцінки готової продукції кормовиробництва.

Метою статті є оцінка рівня відповідності практики ведення бухгалтерського обліку в кормовиробництві методології, визначеній у МСБО 41 "Сільське господарство".

Виклад основного матеріалу. Для виходу на ринок іноземного капіталу підприємствам необхідно підготувати звітність, яка буде зрозуміла потенційним зарубіжним інвесторам, тобто фінансову звітність, складену на основі МСФЗ.

Підготовка аграрними формуваннями, які займаються вирощуванням кормових культур та виробництвом кормів, фінансової звітності на основі МСФЗ вимагає детального опрацювання питань, що виникають виходячи із специфіки сільського господарства в цілому та кормовиробництва зокрема.

Мета Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" (МСБО 41 "Сільське господарство") полягає у визначенні облікового підходу, а також розкритті інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.

Згідно МСБО 41 "Сільське господарство" сільськогосподарську діяльність слід розглядати як управління біотрансформацією біологічних активів для їх реалізації, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів [10].

Біотрансформація є втіленням перетворень, яким піддаються біологічні активи та які супроводжують їх розвиток, створення продукції, відновлення, виродження, погіршення властивих ознак, а сферою сільськогосподарської діяльності, на яку спрямована дія названого стандарту, є володіння й управління життєдіяльністю так званих біологічноактивних об'єктів майна ("живого" майна) – тварин і рослин. МСБО 41 "Сільське господарство" також поширюється на сільськогосподарську продукцію на час її збору.

Виходячи із вищенаведених положень, можна стверджувати, що кормовиробництво є складовою сільськогосподарської діяльності незалежно від того, для яких цілей здійснюється виробництво корму: чи для продажу, чи для внутрішнього споживання. Тобто для цілей МСБО 41 "Сільське господарство" кормовиробництво є сільськогосподарською діяльністю, що зумовлює необхідність врахування норм даного стандарту при формуванні кормовиробниками фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами.

Перспективи застосування МСБО 41 "Сільське господарство" вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами роблять необхідним приведення принципів і правил бухгалтерського обліку кормовиробництва у відповідність до міжнародних вимог. На базі концептуальних положень відповідних міжнародних

стандартів необхідно сформувати цілісну, несуперечливу методологію бухгалтерського обліку з упорядкованою структурою його нормативного регулювання, що відображає галузеву специфіку. Щоб адаптувати принципові аспекти міжнародних стандартів до національних та галузевих особливостей, повинні бути визначені нові підходи до визнання та поділу об'єктів обліку, їх оцінки і розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Отже, в кормовиробництві МСБО 41 "Сільське господарство" визначено наступні об'єкти бухгалтерського обліку: біотрансформація; біологічні активи; сільськогосподарська продукція.

З економічної точки зору, біологічні активи (для кормовиробництва – кормові культури) є особливим видом ресурсів компанії (сільськогосподарського підприємства), які використовуються з метою отримання доходу (не лише безпосередньо від них, а й опосередковано через іншу галузь).

Біологічні активи, біотрансформація яких не управляється підприємством або які не використовуються для цілей, передбачених сільськогосподарською діяльністю, до сфери дії МСБО 41 "Сільське господарство" не відносяться.

За строком використання у бухгалтерському обліку біологічні активи класифікують за такими групами: довгострокові і поточні біологічні активи.

Біологічні активи повинні враховуватися як необоротні активи (довгострокові), якщо вони використовуються протягом строку, що перевищує один рік чи операційний цикл, біологічні активи з життєвим циклом менше року чи операційного циклу - як поточні біологічні активи.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку кормовиробництва є як окремі біологічні активи (ячмінь, кормовий буряк, кукурудза, люцерна тощо), так і їх гомогенні групи (зернобобові, коренеплідні кормові культури і т.д.).

Згідно МСБО 41 "Сільське господарство" сільськогосподарська продукція – це продукція, отримана від (зібрана з) біологічних активів підприємства.

Крім виділення біологічних активів і сільськогосподарської продукції, як окремих об'єктів бухгалтерського обліку, стандарт проводить межу між сільськогосподарською продукцією та продукцією, отриманою після збору і в результаті її переробки.

Збір сільськогосподарської продукції – це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення його життєдіяльності [10]. Сільськогосподарська продукція, відділившись від біологічного активу (у кормовиробництві – це зелена маса, сіно тощо) або сформувалась при його деградації чи інших аналогічних процесах (кормовий буряк, гичка, солома, зерно тощо), ідентифікується в бухгалтерському обліку вже не як складова такого активу, а як окремий об'єкт обліку.

При цьому в стандарті спеціально наголошується, що МСБО 41 "Сільське господарство" застосовується для обліку сільськогосподарської продукції, тобто продукції, отриманої від біологічних активів, тільки на момент її збору. Потім (після збору продукції) застосовується МСБО 2 "Запаси" або інший відповідний міжнародний стандарт.

Проектуючи описаний вище порядок обліку за міжнародним стандартом на кормовиробництво, з'ясуємо, що для цілей бухгалтерського обліку:

- витрати, понесені на створення основи для росту і розвитку біологічних активів, є незавершеним виробництвом;
- кормові культури від моменту сходу до моменту отримання готового продукту є біологічними активами;
- зібраний урожай (продукція) – це корм як результат біотрансформаційних змін у біологічному активі при первісному визнанні;
- сільськогосподарська продукція – це також корм після моменту збору, який піддається подальшим перетворенням.

Таким чином, визначені міжнародними стандартами правила представлення інформації про задіяні біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за стадіями циклу виробництва кормів на сільськогосподарському підприємстві в бухгалтерському обліку матимуть наступне графічне вираження [4, 10]. (рис. 1.)

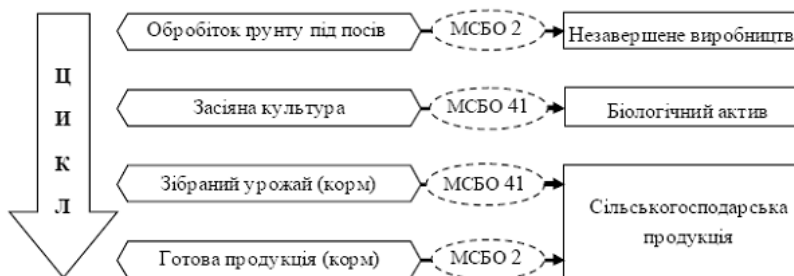


Рис. 1. Правила відображення інформації про цикл кормовиробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності

Відповідно до МСБО 41 "Сільське господарство" витрати, понесені під конкретні культури (наприклад, сімба озимого ячменю), визначаються як біологічні активи, тому що виникають процеси біотрансформації, пов'язані зі зміною даного активу (ріст і розвиток рослин). Тоді як витрати, пов'язані з обробітком ґрунту, слід класифікувати за міжнародними нормами як незавершене виробництво (відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності понесені витрати можуть відображатися або як актив, або як витрати періоду; поняття "витрати майбутніх періодів" у МСФЗ відсутні).

Корм з точки зору міжнародних вимог розглядається як сільськогосподарська продукція в момент збирання урожаю і як сільськогосподарська продукція після збирання урожаю. Такий поділ розмежує сфери впливу різних стандартів на даний вид активів та для кормовиробництва означає, наприклад, відсутність регулюючої дії МСБО 41 не лише на процес виробництва комбікормів, але й на них як на активи.

Облік за міжнародними стандартами таких активів, як корми власного виробництва, має також інші особливості, зокрема в сфері оцінки. Так, згідно з пунктом 13 МСБО 41 "Сільське господарство" сільськогосподарську продукцію, отриману від біологічних активів підприємства, слід оцінювати за справедливою вартістю, встановленою на момент збору урожаю, за мінусом витрат на продаж.

Аналогічна норма міститься в пунктах 34.4 та 34.9 Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП): "сільськогосподарська продукція, зібрана як урожай біологічних активів підприємства, оцінюється за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на місці збору урожаю. Результатом такої оцінки є собівартість на дату, коли застосовується Розділ 13 "Запаси" або інший відповідний розділ цього МСФЗ" [7].

В той же час для оцінки біологічних активів діє "пом'якшена" норма, а саме: біологічний актив в момент первісного визнання і станом на кожну звітну дату повинен оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на збут, крім випадків, коли справедливу вартість не можна визначити з достатньою мірою достовірності.

Справедлива вартість для оцінки біологічних активів або сільськогосподарської продукції визначається як ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання на добровільній основі між учасниками ринку на дату оцінки [6].

Питання оцінки в кормовиробництві особливої актуальності набуває при відображенні в бухгалтерському обліку корму на випасі, тобто рослинного матеріалу, спожитого тваринами безпосередньо на полі в ході її випасання.

В Україні, крім згодовування влітку тваринам зеленої маси кормових культур, широко застосовують випасання худоби на природних і культурних пасовищах. Тобто у сільськогосподарських підприємствах у літній період частина кормів згодовується худобі без попереднього її збирання (на корені шляхом випасу).

Враховуючи вищеперераховане, а також той факт, що зелений корм є найбільш повноцінним і дешевим, питання облікового відображення корму на випасі не втрачає своєї актуальності. Проте методологічні правила, визначені (прописані) в МСБО 41 "Сільське господарство", не узгоджуються із діючою вітчизняною практикою та окремими складовими регуляторного поля, зокрема в частині визнання і відображення об'єктом бухгалтерського обліку польового корму.

Як свідчить практика, згодовану худобі шляхом випасу зелену масу сіяних трав списують з кредиту відповідного субрахунку "Рослинництво" в дебет відповідного субрахунку "Тваринництво" на ту групу тварин, для годування якої вона була використана. Таким чином, продукцію, використану на корм худобі шляхом випасу, в бухгалтерському обліку не відображають. Витрати, понесені на догляд за пасовищами та випас, списують безпосередньо на витрати з утримання відповідних груп тварин.

При цьому згодована кількість зеленої маси не підлягає відображенню в бухгалтерському обліку на рахунку 20 "Виробничі запаси" (аналітичний рахунок "Корми"), а включається у витрати з вирощування тварин.

Зелена маса сіяних трав природних і поліпшених пасовищ, але отримана шляхом скошування, а не випасу, оприбутковується за дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" (якщо корм призначений для використання на внутрішньогосподарські цілі) або рахунку 27 "Сільськогосподарська продукція" (якщо корм призначений для продажу, промислової переробки в своєму господарстві та на інші цілі). Скошену, а потім згодовану худобі зелену масу з кредиту рахунку 20 "Виробничі запаси" списують на дебет відповідного субрахунку "Тваринництво" (на ту групу тварин, для годування якої вона була використана).

Такий порядок облікового відображення інформації про пасовищний корм зумовлює прямий транзит витрат з рослинництва в тваринництво, що сприяє викривленню облікової методології, порушує вимогу первинної реєстрації господарського факту та визнані принципи бухгалтерського обліку, зокрема повного висвітлення (всі господарські операції підлягають реєстрації на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких винятків) та превалювання сутності над формою (відображення всіх активів, які контролюються підприємством у процесі отримання економічних вигод).

Тому для усунення існуючої методологічної невідповідності, коли пасовищний корм не розглядається як власність сільськогосподарського підприємства, але при цьому є постійно використовуваним нерозпізнаним матеріальним ресурсом, пропонуємо порядок ідентифікації корму на випасі як об'єкта бухгалтерського обліку та його відображення в системі бухгалтерських рахунків (рис. 2).

Крім того, упускаючи момент визнання і відображення в бухгалтерському обліку корму як активу, сільськогосподарські підприємства зіштовхуються зі ще однією проблемою, а саме – вартістю, яку необхідно перенести із рослинництва в тваринництво, тобто оцінкою, здійснення якої все ж є неможливим без існуючого ідентифікованого об'єкта. Адаже для того щоб здійснити оцінку чогось, потрібно, щоб це "щось", по-перше, існувало, по-друге, було ідентифіковано.

Таким чином, запропонований порядок ідентифікації корму на випасі як об'єкта бухгалтерського обліку та його відображення в системі бухгалтерських рахунків передбачає визнання польового корму активом. Для цього пропонується використання субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку на субрахунку 208 обліковуються "мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві" [3].

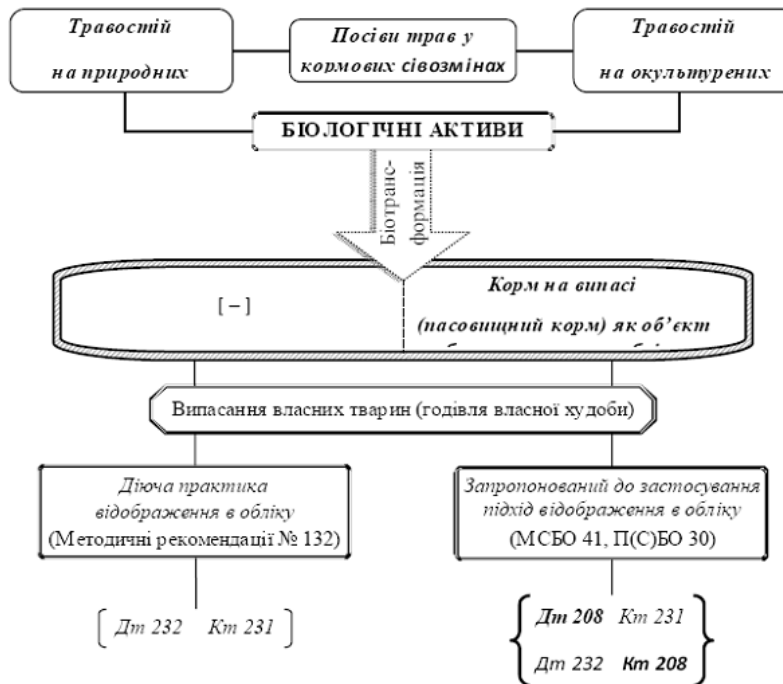


Рис. 2. Запропонований порядок ідентифікації корму на випасі як об'єкта бухгалтерського обліку та його відображення в системі бухгалтерських рахунків

В той же час Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку пропонує альтернативу субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" – рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух всієї сільськогосподарської продукції незалежно від цілей її використання. Так, наприклад, якщо підприємство при збиранні корму не визначилося із напрямками його використання (споживання чи продаж), тоді доречно використовувати саме рахунок 27. Коли ж на підприємстві приймається рішення про передачу отриманого корму із місця зберігання на використання до тваринницької ферми, тоді в бухгалтерському обліку формується проведення з його списання:

- 1) Дебет 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення", Кредит 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва";
- 2) Дебет 232 "Тваринництво", Кредит 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

Оскільки корм на випасі є кормом власного вирощування і використовується безпосередньо для відгодівлі тварин на підприємстві, вважаємо обґрунтованим застосування саме субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення".

Висновки. Використання запропонованого порядку ідентифікації корму на випасі як об'єкта бухгалтерського обліку та його відображення в системі бухгалтерських рахунків враховує нереалізовані досі норми міжнародних стандартів, усуває викривлення облікової методології, забезпечує вимогу первинної реєстрації господарського факту та гарантує дотримання визнаних принципів бухгалтерського обліку, зокрема повного висвітлення та превалювання сутності над формою.

Література.

1. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3–18.
2. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Ч. 1. / Відп. ред. М.М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2007. – 200 с. – С.75-84.
3. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.666.14&nbreak=1>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.7729.0>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 "Оцінка справедливої вартості" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
8. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [монографія] / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
9. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О. М. Петрук – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
10. Сільське господарство: МСБО 41 / Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2004 : у 2 т. / за ред. С.Ф. Голова. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1223 с.

11. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : моногр. / П. Л. Сук; Нац. аграр. ун-т. - К., 2007. - 330 с.

References.

- Holov S. (2007), Spravedlyva vartist' ta ii mistze v systemi ozinok bukhhalters'koho obliku [Fair cost and its place in the system of accounting values], Bukhhalters'kyi oblik i audit.
- Zhuk V.M. Metodolohichni suprovid zastosuvannia P(S)BO 30 "Biologichni aktyvy" [Methodological support of application P(S)BO 30 "Biological assets"], Finansy, oblik i audit. – KNEU, Kyiv, Ukraine. "Biologichni aktyvy" [Methodological support of application P(S)BO 30 "Biological assets"], Finansy, oblik i audit. – KNEU, Kyiv, Ukraine.
- Instruktsia pro zastosuvannia planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kyh operaziyi pidpriemstv i orhanizatzyi, zatverdzhena Nakasom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291 [Instruction on application of Chart of Accounts of assets, capital, liabilities and business activities of enterprises and organizations, approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.1999 № 291], [Online], available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1037.666.14&nobreak=1>.
- Mizhnarodnyi standart bukhhalters'koho obliku 2 "Zapasy" [International accounting standard 2 "Reserves"], [Online], available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.7729.0>.
- Mizhnarodnyi standart bukhhalters'koho obliku 41 "Sil's'ke hospodarstvo" [International accounting standard 41 "Agriculture"], [Online], available at: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 "Ozinka spravedlyvoi vartosti" [International standard of financial reporting 13 "Evaluation of fair cost"], [Online], available at: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>.
- Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti dlia malyh ta serednih pidpriemstv [International standard of financial reporting for small and medium enterprises], [Online], available at: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
- Mossakovs'kyi V. B. (2009), Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koho obliku v Ukraini: [monohrafiya] [State and perspectives of accounting development in Ukraine], - Interpres Ltd, Kyiv, Ukraine.
- Petruk O. M. (2005), Harmonizatsia nazional'nyh system bukhhalters'koho obliku: [monohrafiya] [Harmonization of national systems of accounting: monograph], - ZDTU, Zytomyr, Ukraine.
- Sil's'ke hospodarstvo: MSBO 41/ Mizhnarodni standarty bukhhalters'koho obliku 2004 [Agriculture: ISA 41/International standards of accounting 2004], - Federazia profesyinyh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
- Suk P. L. (2007), Oblik vyrobnytva i realizatsii sil'skohospodars'koi produkzii v umovah rynku: metodolohia i praktyka: [monohrafiya] [Accounting of production and selling agricultural products in market conditions], - Nazinal'nyi ahrarnyi universytet, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 01.09.2015р.

