

Л.К. СУК

(Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна)

П.Л. СУК

(Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна)

Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Стаття присвячена обґрунтуванню пропозицій по веденню бухгалтерського обліку поточних біологічних активів, їх оцінці та відображенню в фінансовій звітності. На основі здійснення порівняльного аналізу рослин і тварин за ознаками, що впливають на ведення обліку, обґрунтовано необхідність розмежування в обліку і звітності біологічних активів рослинництва і тваринництва. Пропонується рахунок 21 назвати «Молодняк тварин і тварини на відгодівлі», на якому обліковувати поточні біологічні активи тваринництва. Витрати ж на вирощування сільськогосподарських культур показувати на рахунку 23 «Виробництво» і не переносити на рахунок 21 під час складання фінансової звітності.

Встановлено, що використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість необмежено фальсифікувати фінансові результати діяльності підприємства, приводить до втрати державного контролю суб'єктів господарювання. Як вважають автори, сільськогосподарську продукцію під час оприбуткування з виробництва слід оцінювати за її плановою собівартістю, яку коригують до фактичної в кінці року за результатами калькулювання. Умовна справедлива вартість сільськогосподарської продукції в кінці року також підлягає коригуванню до рівня справедливої вартості, яка склалася на підприємстві в результаті процесу реалізації.

Ключові слова: поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість, виробнича собівартість, облік.

Л.К. СУК

(Національний університет біоресурсів і природопольовання України, г. Киев, Украина)

П.Л. СУК

(Національний університет біоресурсів і природопольовання України, г. Киев, Украина)

Учет текущих биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Статья посвящена обоснованию предложенной по ведению бухгалтерского учета текущих биологических активов, их оценке и отражению в финансовой отчетности. На основе осуществления сравнительного анализа растений и животных по признакам, влияющих на ведение их учета, обоснована необходимость разграничения в учете и отчетности биологических активов растениеводства и животноводства. Предлагается счет 21 назвать «Молодняк животных и животные на откорме», на котором учитывать текущие биологические активы животноводства. Расходы же на выращивание сельскохозяйственных культур показывать на счете 23 «Производство» и не переносить на счет 21 при составлении финансовой отчетности.

Установлено, что использование справедливой стоимости для оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции способствует распространению субъективности в учете, дает возможность неограниченно фальсифицировать финансовые результаты деятельности предприятия, приводит к потере государственного контроля субъектов хозяйствования. Как считают авторы, сельскохозяйственную продукцию во время оприходования из производства следует оценивать по ее плановой себестоимости, которую корректируют к фактической в конце года по результатам калькулирования. Условная справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции в конце года также подлежит корректировке до уровня справедливой стоимости, которая сложилась на предприятии в результате процесса реализации.

Ключевые слова: текущие биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка, справедливая стоимость, производственная себестоимость, учет.

Floating Biological Assets and Agricultural Produce Accounting

The Article provides grounds for the proposal of keeping biological assets accounts, their evaluation and reflection in financial statements. Based on existing analysis of plants and animals by the criteria influencing their accountability, the need for differentiation in accounting and reporting has been grounded for crop production and livestock farming biological assets. It is proposed to qualify Account 21 as 'Livestock Youngsters and Livestock under Fattening' and use it for accounting of livestock floating biological assets. Expenditure for crop production is to be disclosed in Account 23 'Production' and not carried forward to Account 21 when making financial statement.

It has been found that using the fair value for evaluation of biological assets and agricultural produce enables the display of subjectivity in accounting, gives way to unlimited misrepresentation of business activity financial outcomes and leads to the loss of the state control over business entities. According to the authors, the agricultural produce to be recorded as received should be evaluated as per its planned net cost adjusted to the actual one at the end of the air according to the calculation results. Constructed fair value of agricultural produce at the end of the year is also to be calculated to the level of the fair value obtained at the enterprise in the process of sale.

Keywords: current biological assets, agricultural produce, evaluation, fair value, production cost, accounting.

Постановка проблеми. Активи, що використовуються у сільськогосподарській діяльності у Міжнародних стандартах фінансової звітності ідентифікуються як біологічні активи. До них належать: багаторічні насадження, робоча та продуктивна худоба, урожай на стадії дозрівання, тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік біологічних активів та їх похідних з огляду на свою специфіку регулюється окремим стандартом – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Виконуючи програму реформування бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів, Міністерство фінансів України наказом від 18 листопада 2005 р. № 790 затвердило аналог вищезгаданого міжнародного стандарту – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі – П(С)БО 30) [12]. Внаслідок прийняття нового стандарту, який вніс суттєві зміни до бухгалтерського обліку в сільському господарстві, появилось багато питань, що не мають однозначного теоретичного й практичного вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вчених і практиків відбувається широка дискусія з питань ведення обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. В ній прийняли активну участь В.М. Пархоменко, В.М. Гаврилюк, М.Ф. Огійчук, В.М. Жук [4], С.Ф. Голов [2], Н.В. Гончаренко [3] та інші вчені.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11] введено рахунки 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи», на яких ведуть облік біологічних активів (далі – План рахунків).

Міністерство фінансів України затвердило Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [8], в яких розкрито суть біологічних активів, дано їх класифікацію і порядок обліку (далі – Методичні рекомендації).

В той же час, відсутність єдиного підходу до вирішення питань формування інформації про поточні біологічні активи, оцінки сільськогосподарської продукції, відображення на рахунках бухгалтерського обліку її наявності та руху, обумовлює актуальність подальших наукових пошуків в цьому напрямі.

Відтак **метою статті** є обґрунтування пропозицій по веденню бухгалтерського обліку поточних біологічних активів, їх оцінці та відображенню в фінансовій звітності.

Розпочнемо **виклад основного матеріалу** дослідження з розгляду визначення термінів, які подані в П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Так, згідно національного стандарту, біологічний актив – це 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 [12].

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [12].

Отже, біологічний актив – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати: процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко, від

Бухгалтерський облік

овець отримують вовну; процес відтворення нових живих організмів, наприклад, корови народжують телят. З ходом часу біологічні активи поліпшують свої якості (відбувається ріст рослин, тварин тощо), або їх погіршують (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують вагу внаслідок порушення технології їх утримання, корови старіють і втрачають свою цінність тощо).

Згідно діючого порядку (П(С)БО 30 «Біологічні активи», пункт 11) біологічні активи рослинництва

визнаються і відображаються як незавершене виробництво. На дату балансу їх оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» з кредиту рахунка 23 «Виробництво», а потім зворотним записом повертають у незавершене виробництво.

Рослини і тварини за економічною суттю, фізичними якостями і технологіями догляду зовсім різні об'єкти (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз рослин і тварин за ознаками, що впливають на ведення обліку

Ознаки порівняння	Рослини	Тварини
Невіддільність від землі (надходження і вибуття разом із землею)	+	-
Отримання продукції після дозрівання відповідно до вегетаційного періоду	+	-
Залежність від погодних умов	+	-
Якість землі	+	-
Тривалий час відбувається ріст без виконання технологічних процесів і витрат	+	-
Сезонний характер виробництва	+	-
Трансформація у сільськогосподарську продукцію	+	-
Реалізація та інше використання у будь-який час	-	+
Безперервність виробничого процесу	-	+
Необхідність догляду після завершення технологічних процесів вирощування	-	+
Необхідність кількісно-сумового обліку	-	+
Можливість передачі в заставу	-	+
Можливість розрахунків у натуральній формі	-	+
Необхідність приміщень для утримання	-	+

Особливості рослин наступні:

1. Рослини невіддільні від землі. Вони можуть надходити і вибувати (реалізація, безоплатна передача тощо) тільки разом із землею. Вільного ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні немає, то справедлива вартість рослин відсутня;

2. Продукцію від рослин отримують після її дозрівання відповідно до вегетаційного періоду вирощування, змінювати який практично неможливо;

3. На обсяг виробництва продукції рослинництва безпосередній вплив мають погодні умови і якість землі – пройшов дощ, посіви поліпилися і збільшилася їх передбачувана урожайність;

4. Витрати в рослинництві відбуваються під час виконання технологічних процесів. Тривалий час рослини ростуть самостійно і не потребують ніяких витрат;

5. Вирощування сільськогосподарських культур має сезонний характер;

6. Після збирання урожаю рослини трансформуються у сільськогосподарську продукцію, тобто зникають взагалі як активи.

Особливості тварин такі:

1. Тварини – це продукція тваринництва, яка постійно перебуває у незавершеному виробництві. На відміну від інших галузей вона може бути використана у будь-який час – теля, порося, ягня та іншу тварину можна продати починаючи з дня їх народження;

2. Виробничий процес безперервний – бичка потрібно годувати і доглядати від моменту його

народження і до вибуття з господарства, навіть тоді, коли він уже повністю відгодований і не росте, бо уже виріс, але ще не проданий;

3. Тварини – матеріальні цінності, які потребують кількісно-сумового обліку, контролю і підлягають інвентаризації;

4. Продукція тваринництва часто невіддільна від самої тварини – приріст живої маси тварини можна використати тільки після її забою;

5. Тварини можна передати в заставу, видати в рахунок заробітної плати;

6. Для утримання тварин необхідні спеціальні приміщення

Перелічені особливості свідчать, що рослини і тварини в обліку потрібно розмежовувати, а в балансі показувати окремо, що забезпечує отримання інформації для прийняття управлінських рішень (рис. 1).

П(С)БО 30 «Біологічні активи» не вносить ніяких змін у технологію виробництва сільськогосподарської продукції. Назва рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», яка була раніше, чітко визначала об'єкт обліку, при цьому всім було зрозуміло, що саме обліковують на рахунку. Минуло уже понад шість років із нововведення, а навіть спеціалісти по тваринництву до цього часу не можуть збагнути, чому загальновідомий і загальноживаний термін «тварини» бухгалтери раптом замінили на «біологічні активи» і змішали рослини з тваринами.

Практика господарських відносин підтверджує, що доцільно повернутися назад, тобто назвати рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». На ньому мають обліковуватися тварини, а рослини

потрібно відображати в складі незавершеного виробництва по рахунку 23 «Виробництво» і не переносити на рахунок 21 під час складання балансу.

Така зміна відповідає нормам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності» [9], в якому записано, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у прийнятті цієї інформації.

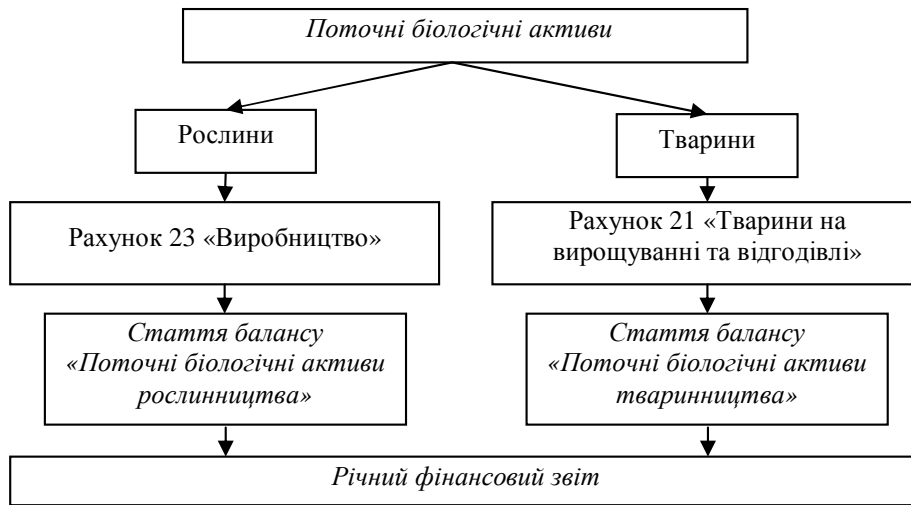


Рис. 1. Розмежування в обліку і звітності поточних біологічних активів

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 «Подання фінансових звітів» передбачає, що судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті базується на оцінці характеру, ліквідності активів, функції активів в межах суб'єкта господарювання (МСБО 1, § 72). Безумовно, характер, ліквідність і функції рослин і тварин різні, а тому вони мають розмежовуватися в обліку і звітності.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (розділ II, пункт 4) передбачає, що підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Рослинництво і тваринництво – основні галузі в сільськогосподарському виробництві, інформація по кожній з них є суттєвою і необхідною для прийняття управлінських рішень, а їх оцінка може бути достовірно визначена. Отже, є можливість і необхідність відображати у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і поточні біологічні активи тваринництва замість узагальненої статті «Поточні біологічні активи», яка передбачена чинною формою 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

У балансі сільськогосподарського підприємства станом на 31 грудня стаття «Поточні біологічні активи рослинництва» відобразить суму

незавершеного виробництва рослинництва, яка переходить на наступний рік. Незавершене виробництво у тваринництві на кінець року може бути лише у незначних сумах в окремих випадках – вартість меду, залишеного у вуликах для годівлі бджіл, вартість мальків, залишених на зиму у ставках.

Інформація про незавершене виробництво у рослинництві і тваринництві розмежована в аналітичному обліку по рахунку 23 «Виробництво». Відображення її у фінансовій звітності окремо не викликає ніяких непорозумінь.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. П(С)БО 30 «Біологічні активи» (пункт 12) визначає, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

МСБО 2 «Запаси» (§ 20) передбачає, що сільськогосподарську продукцію, яку суб'єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюють після первісного визнання за справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу на час збирання урожаю. Аналогічний підхід зафіксовано також у МСБО 41 «Сільське господарство» (§§ 13, 32).

Підприємство самостійно вибирає варіант оцінки сільськогосподарської продукції – за справедливою вартістю або за собівартістю.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати

Бухгалтерський облік

біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію. Такий підхід можна використовувати у країнах з розвинутою ринковою економікою.

Практика сільськогосподарських підприємств України свідчить, що під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід, який обумовлений рядом факторів, а саме:

1) по багатьох видах продукції відсутній активний ринок, а тому виникає потреба користуватися останньою ринковою ціною операції з такими активами, ринковими цінами на подібні активи, додатковими показниками, що характеризують рівень цін;

2) ціни на ринку різко коливаються залежно від місяця і часу реалізації продукції.

Ціна на овочі і фрукти може змінюватися протягом місяця декілька разів або навіть кожного дня. Наприклад, у 2013 р. по картоплі ціна коливалася від 1 грн. до 10 грн. за кілограм. Нестабільні ціни також на зерно. Під час збирання урожаю засоби масової інформації щодня повідомляють про зміни цін на зерно, аргументуючи це рівнем урожайності, погодними умовами, змовою посередників, зовнішньоекономічними відносинами, рішеннями уряду тощо. Це часто відбувається з метою реклами в конкурентному ринковому середовищі.

Стає очевидним, що користуючись справедливою вартістю на сільськогосподарському підприємстві можна показати фінансовий результат діяльності такий, який забажаємо. Звичайно, цього допускати не можна.

Оцінку за справедливою вартістю підтримують С.Ф. Голов [2], О.О. Канцуров [5], В.Г. Лінник, М.М. Коцупатрій [6] та інші, а також її критикують В.М. Жук [4], Б.В. Мельничук [7], М.Ф. Огійчук [10] та інші.

До цього часу немає чіткої методики визначення справедливої вартості. Тому бухгалтери змушені проводити оцінку біологічних активів виходячи із рівня своїх знань та власного бачення ситуації. Залучення до цієї роботи сторонніх професійних оцінювачів обумовлює додаткові витрати і не гарантує достовірної оцінки активів.

Активного ринку в повному його розумінні (активи, що продаються є однорідними; в будь-який час можна знайти продавців і покупців, бажаючих здійснити операцію; доступність цін для широкого кола громадськості) для біологічних активів не існує, то і скористатися ним не можливо.

Таким чином, використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість необмежено фальсифікувати фінансові результати діяльності підприємства, приводить до втрати державного контролю суб'єктів господарювання.

Оцінка за історичною (фактичною) собівартістю є:

– об'єктивна – так фактично склалося на підприємстві;

– документально підтверджена – є документи, які підтверджують рівень ціни;

– піддається перевірці – можна перевірити правильність розрахунку ціни;

– зрозуміла та легка для сприйняття користувачами.

Як бачимо, оцінка за собівартістю має суттєві переваги над оцінкою за справедливою вартістю, що логічно враховувати під час ведення обліку.

Оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку. Вона необхідна під час здійснення і відображення господарської операції в документах і в бухгалтерських регістрах, а не лише для складання балансу з метою подання його у складі фінансової звітності.

Сільськогосподарську продукцію потрібно визнавати і оцінювати відразу під час її одержання від урожаю, а не після її реалізації, по результатах якої пропонують встановлювати справедливую вартість.

Баланс теж елемент методу бухгалтерського обліку. В умовах використання комп'ютерної техніки його можна отримувати в будь-який час, що визначається потребами управління.

Фактичної собівартості продукції сільського господарства під час її оприбуткування із виробництва ще немає. Вона буде визначена лише в кінці року. Процес збирання урожаю не обмежується календарними числами початку і кінця місяця, а також строками подання фінансової звітності. Він розтягується на кілька місяців, а оцінювати продукцію необхідно по мірі її отримання. Тому в поточному обліку неможливо оцінити продукцію і біологічні активи тваринництва за фактичною їх собівартістю.

Отже, справедлива вартість і фактична собівартість, які пропонується нормативними документами використовувати для оцінки продукції під час її первісного визнання, є умовними величинами непридатними для застосування в обліку. Тому при встановленні ціни на продукцію, що поступає з виробництва, необхідно керуватися принципом обачності, який визначений законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9]. Принцип обачності передбачає, що методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Для оцінки сільськогосподарської продукції під час її одержання від урожаю можливе використання планової собівартості, яку у кінці року коригують до рівня фактичної. Це також умовна ціна, але вона базується на розрахунках витрат і виходу продукції, що застосовуються під час планування (рис. 2).

В бувшому Радянському Союзі, в тому числі і в Україні, є великий досвід оцінки виходу сільськогосподарської продукції за її плановою собівартістю, яку коригують до рівня фактичної собівартості, що визначається за результатами калькулювання. Нехтувати таким досвідом не доцільно.

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішньогосподарського виробничого споживання – зерно на посів, корми на годівлю тварин. Разом з цим є промислова переробка продукції – помел зерна на борошно, переробка насіння соняшнику на олію, сушіння, квашення, консервування овочів і фруктів, виробництво молочних продуктів (масло, сметана, сир) тощо. Така продукція є сировиною (напівфабрикатом) для виробництва. Оцінювати її логічно за виробничою собівартістю.

Керівнику (власнику) підприємства часто потрібно вибирати альтернативу: використовувати свої корми, чи вигідніше їх купити за наявності пропозиції. Це ж стосується зерна на посів, переробки продукції на власному підприємстві. У таких випадках в управлінському обліку для проведення розрахунків з метою визначення доцільності проведення господарських процесів необхідно керуватися оцінкою за собівартістю і за реальною ринковою вартістю, яку можна вважати справедливою вартістю.

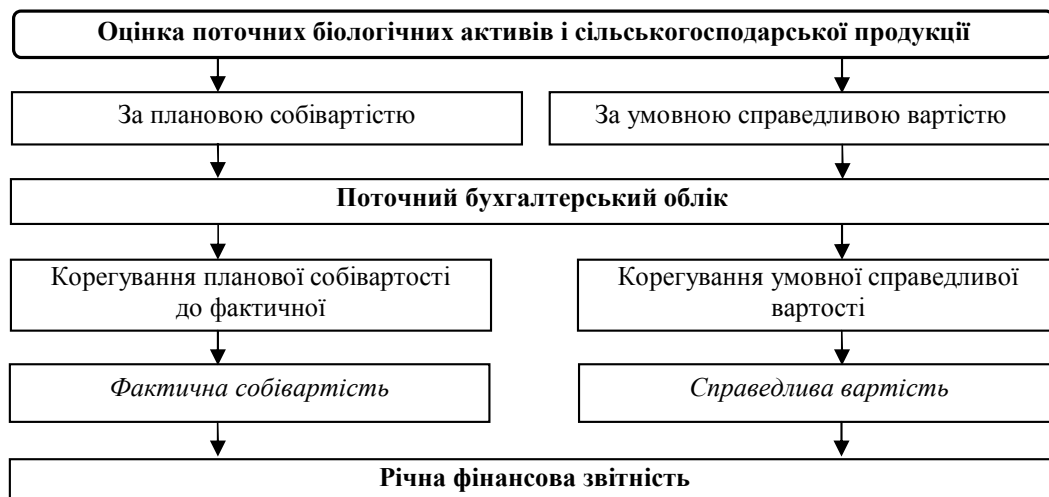


Рис. 2. Використання оцінки поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції

По продукції, яка не має активного ринку, наприклад, грубі і соковиті корми, виробнича собівартість і справедлива вартість будуть однаковими. По продукції, яка продається на ринку, в управлінському обліку потрібно розраховувати доцільність використання її для внутрішньогосподарського споживання, визначати результат на етапах виробництва.

Незалежно від прийнятого методу оцінки сільськогосподарської продукції (справедлива вартість, планова собівартість) протягом року вартість продукції і витрати не співпадають, а тому на різницю показується фінансовий результат (прибуток, збиток). Він є умовним, підлягає уточненню в кінці року за результатами калькулювання.

Методичними рекомендаціями [8] передбачено первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відобразити за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитом рахунку 23 «Виробництво». При цьому продукцію оцінюють за її справедливою вартістю, а відхилення від неї показують на рахунках 71 «Інший операційний дохід» (дохід від первісного визнання) і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (витрати від первісного визнання) в кореспонденції з рахунком 23. Аналогічні записи будуть також у разі оцінки продукції за її плановою собівартістю.

Таким чином, позитивна різниця між справедливою вартістю або плановою собівартістю продукції і врахованими витратами становить дохід і показується шляхом збільшення витрат: дебет рахунку 23 і кредит рахунку 71. Вважаємо, що такий запис робити не логічно. Адже сума витрат не може змінюватися від способу оцінки одержаної продукції. Витрати мають залишатися такими, якими вони є, якщо ми хочемо мати інформацію про рівень собівартості продукції. Саме для підрахунку витрат використовується дебет калькуляційного рахунку 23. Їх не можна змінювати в залежності від побажань бухгалтерів. Витрати є такі, які фактично проведені, і не логічно їх збільшувати за рахунок доходів. Тому дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції пропонуємо відобразити за дебетом рахунків 21 «Поточні біологічні активи» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід», а не з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Якщо для оцінки виходу продукції використовують планову її собівартість, то за результатами калькулювання необхідно провести коректив на доведення планової собівартості до фактичної. При цьому можливі два випадки:

- 1) планова собівартість нижча від фактичної;
- 2) планова собівартість вища від фактичної.

У першому випадку на різницю між фактичною і плановою собівартістю здійснюють дооцінку

Бухгалтерський облік

продукції, яку відносять по каналах її використання: кредит рахунка 23 «Виробництво», дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (продукція залишилася на складі); дебет рахунка 90

«Собівартість реалізації» (продукція продана), дебет рахунка 23 «Виробництво» (продукція згодована тваринам) тощо (рис. 3).

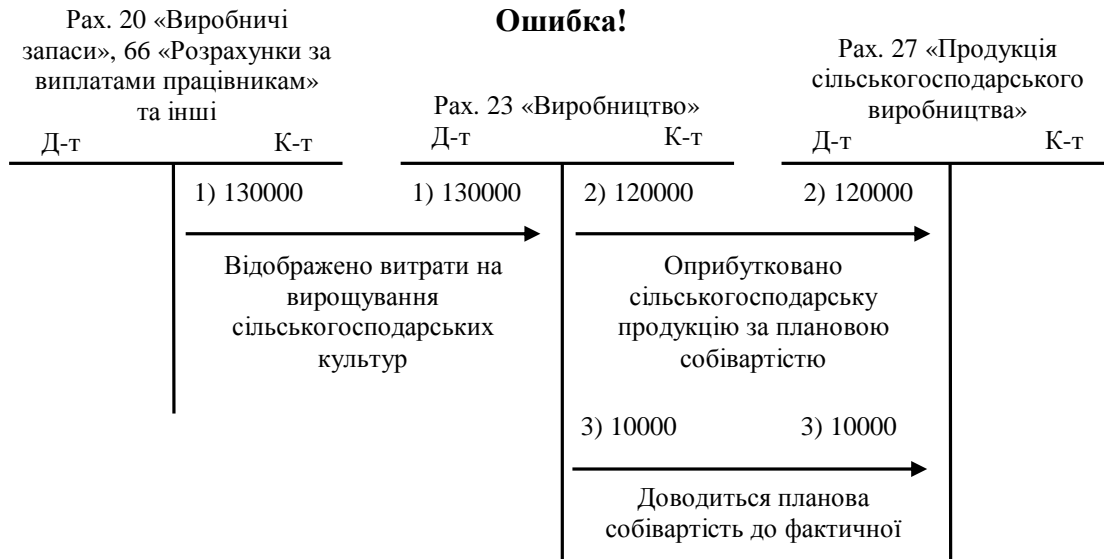


Рис. 3. Оприбуткування сільськогосподарської продукції за плановою собівартістю, яка нижча від фактичної

У другому випадку на різницю між фактичною і плановою собівартістю здійснюють аналогічний запис, але від'ємний (методом «червоне сторно») (рис. 4).

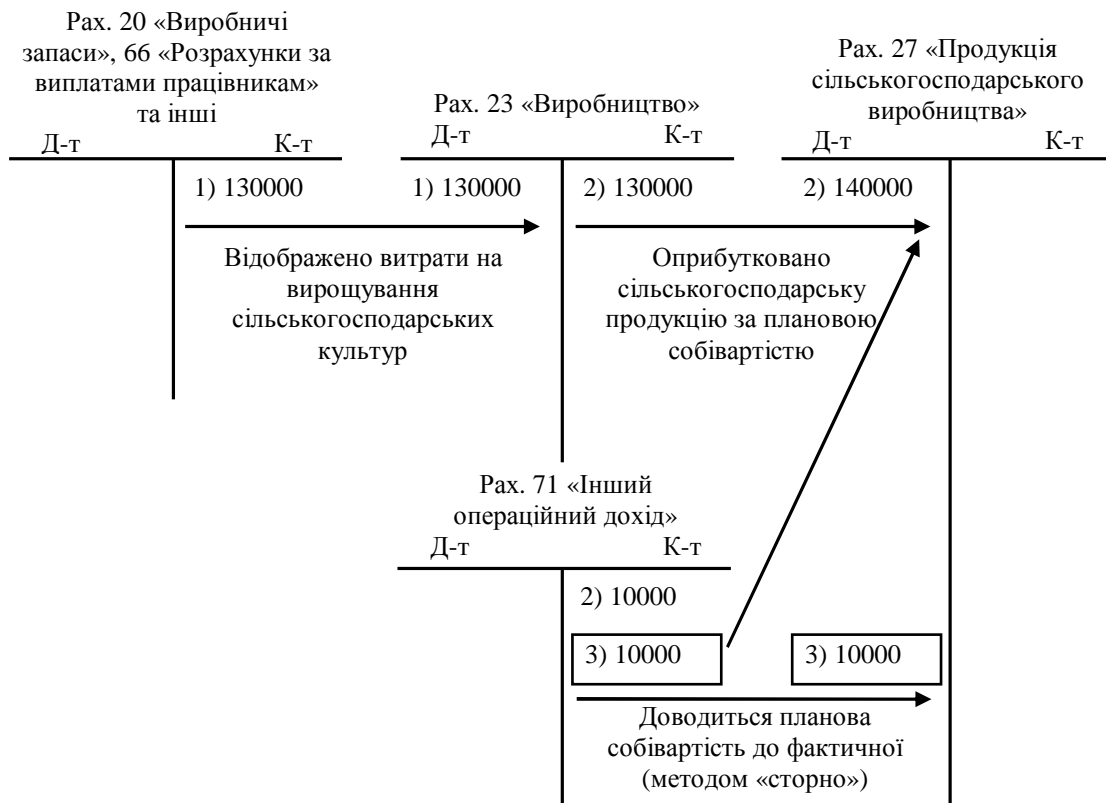


Рис. 4. Оприбуткування сільськогосподарської продукції за плановою собівартістю, яка вища від фактичної

Теоретично можливо коли планова і фактична собівартість продукції співпадають, тоді за результатами калькулювання ніяких коригуючих записів не роблять. Але практично такі випадки майже ніколи не бувають.

У разі оцінки виходу продукції за умовною справедливою вартістю, її в кінці року також доцільно уточнити. Адже станом на 31 грудня переважна більшість продукції урожаю поточного року уже буде продана, то її залишки логічно

показати у річній фінансовій звітності в оцінці за справедливою вартістю, яка склалася у господарстві за результатами реалізації та є реальною величиною.

Висновки. Як свідчать результати проведеного дослідження, за економічним змістом і технологією вирощування рослини і тварини – зовсім різні цінності, а тому в обліку і звітності вони мають бути розмежовані. Рослини логічно обліковувати на рахунку 23 «Виробництво» у складі незавершеного виробництва, а тварини – на рахунку 21, якому дати назву «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів тваринництва пропонуємо відображати з кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід», а не рахунка 23 «Виробництво», що практикується в даний час, і відносити в дебет рахунків 21 «Поточні біологічні активи» (по тваринах) і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Під час оприбуткування з виробництва сільськогосподарську продукцію доцільно оцінювати за її плановою собівартістю, яку коригувати до рівня фактичної в кінці року за результатами калькулювання.

Якщо вихід продукції відображали за умовною справедливою вартістю, то її логічно скоригувати відповідно до результатів реалізації, що склалися в господарстві за поточний рік.

4 Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х.: Фактор, 2008. – 416 с.
2. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87-90.
3. Гончаренко Н.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів у сільському господарстві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 86-91.
4. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4-13.

5. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 91-95.

6. Лінник В.Г. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / В.Г. Лінник, М.М. Коцупатрий // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 401-408.

7. Мельничук Б.В. Витрати та собівартість в умовах застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Б.В. Мельничук // Вісник ЖДТІ. Серія : економічні науки. – 2006. – № 2(36). – С. 77-83.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/248/37/>.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

10. Огійчук М.Ф. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24-33.

11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.