

УДК 657

Вікторія Пасенко

Viktoriya Pasenko

ВИБІР ОЦІНКИ ПРИ ПЕРВІСНОМУ ВИЗНАННІ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

THE CHOISE OF ASSESSMENT IN CASE OF INITIAL RECOGNITION
OF BIOLOGICAL ASSETS

Досліджено методичні засади оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Проведено критичний аналіз використання оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та за первісною (фактичною) вартістю.

Ключові слова: біологічні активи, справедлива вартість, первісна вартість, сільськогосподарська продукція.

Исследованы методические основы оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Проведен критический анализ использования оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и по первоначальной (фактической) стоимости.

Ключевые слова: биологические активы, справедливая стоимость, первоначальная стоимость, сельскохозяйственная продукция.

Methodical bases of an assessment of biological assets and agricultural production are studied. Critical analysis of the use of an assessment of biological assets and agricultural production according to fair cost and according to initial (actual) cost is carried out.

Keywords: biological assets, fair cost, initial cost, agricultural production.

Постановка проблеми. Інтеграційні процеси розвитку економіки України, запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та їх адаптація до національних особливостей привели до суттєвих змін у методології та методиці ведення обліку. Одним із завдань бухгалтерського обліку є реєстрація та групування на рахунках фактів господарської діяльності, тобто достовірне відображення економічних процесів, що відбуваються на підприємстві, за допомогою кореспонденції рахунків. Трансформація бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів потребує впорядкування відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. В статті проводиться дослідження відображення господарських операцій при первісному визнанні біологічних активів.

Аналіз останніх публікацій. Відображення господарських операцій, пов'язаних з первісним визнанням біологічних активів у бухгалтерському обліку, неоднозначно трактується науковцями. Вагомий внесок у дослідження проблем оцінки біологічних активів зробили такі вітчизняні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, О. О. Канцуров, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. Г. Михайлов, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, Л. К. Сук, П. Л. Сук та інші. Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць з цього питання, проблема оцінки біологічних активів залишається актуальною.

Тому **метою дослідження** статті є аналіз методики оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів. Слід з'ясувати недоліки і переваги різних видів оцінок біологічних активів: за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та за виробничою собівартістю.

Результати досліджень. Оцінку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції (далі – продукції) при їх первісному визнанні згідно з п. 9 і п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарські товаровиробники можуть проводити як за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, так і за виробничою собівартістю.

Оцінка за справедливою вартістю має свої недоліки і переваги. Так, в активі балансу підприємства відобразатиметься фактична вартість продукції за ринковими цінами, що дає можливість керівництву мати реальну картину наявності ресурсів для подальшої фінансово-економічної діяльності. З другого боку, за даними бухгалтерського обліку не можна визначити реальний фінансовий результат за календарний рік, а особливо фінансові результати в розрізі сільськогосподарської продукції, біоло-

гічних активів, галузей виробництва. Мова йде про те, що коригування доходів (витрат) від первісного визнання збільшує (при перевищенні справедливої вартості над фактичною собівартістю продукції) прибуток за рахунок залишку оприбуткованої продукції і продукції, використаної на внутрішньогосподарські потреби та відповідно зменшує прибуток при перевищенні фактичної собівартості над справедливою вартістю продукції. Фінансові результати в розрізі галузей виробництва та сільськогосподарської продукції за календарний рік відображаються у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та у формі державного статистичного спостереження № 2-ферм «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства».

При оцінюванні продукції за виробничою собівартістю бухгалтерський облік більш трудомісткий. Протягом року вихід продукції оцінюють за плановою (розрахунковою) собівартістю, а в кінці року визначають відхилення між фактичною та плановою собівартістю. Крім того, планову собівартість використаної продукції протягом року доводять до фактичної собівартості.

Недоліком такого методу оцінювання є те, що залишки готової продукції в оборотно-сальдовій відомості, документах аналітичного та синтетичного обліку, в балансі відображаються за виробничою собівартістю, тобто занижується або завищується вартість активів підприємства порівняно з ринковими цінами.

Фактична виробнича та повна собівартість продукції за обома методами розраховується лише в кінці року і відображається у вищезазначених статистичних спостереженнях № 50-сг та № 2-ферм.

Міністерство фінансів України, змінивши оцінку первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, не доповнило бухгалтерські записи в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [3] про коригування записів у кінці року між відхиленням вартості фактичної і планової собівартості.

Застосування оцінки первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів *за виробничою собівартістю* можна розуміти двоюко:

- коригування фактичної собівартості до планової проводиться в аналогічному порядку до оцінки продукції за справедливою вартістю, тобто із застосуванням субрахунків 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

- коригування фактичної собівартості до планової проводиться відповідно до п. 6.5 Методичних рекомендацій № 1/05 [4], тобто бухгалтерськими записами Кт 23 Дт 27, 90 звичайним способом, або способом «червоне сторно».

Науковці, бухгалтери з великим досвідом роботи схиляються до другого варіанта обліку – коригуванням відповідно до п. 6.5 Методичних рекомендацій № 1/05. Розглянемо два варіанти оцінки біологічних активів при первісному визнанні продукції на прикладі.

Приклад. У табл. 1 наведені розрахунки та кореспонденція рахунків з обліку біологічних активів:

- перший варіант – первісне визнання проводиться за виробничою собівартістю;
- другий варіант – за справедливою вартістю (дані умовні).

Слід звернути увагу, що стандартний бухгалтерський запис Дт 23 – Кт 710 змінено автором на два бухгалтерські записи: Дт 940 – Кт 23 (сторно) та Дт 940 – Кт 710 (звичайним способом). Ця пропозиція внесена О. В. Соловйовим у статті «Первісне визнання біологічних активів» [5] і має такі переваги. По-перше: витрати відображаються згідно з характеристикою рахунка 23 «Виробництво»: «...за кредитом відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції» (Інструкція № 291) [2]. По-друге: коригування фактичної виробничої собівартості проводиться відповідно до п. 6.5 Методичних рекомендацій № 1/05 [4], тобто, якщо справедлива вартість продукції вища, ніж фактично понесені витрати, то кредит рахунку 23 сторнується, а не збільшується на суму доходів від первісного визнання (субрахунок 710), як передбачено Методичними рекомендаціями № 1315 [3]. Застосовуючи запропоновані два записи, ми уніфікуємо методику закриття рахунку 23 «Виробництво».

На основі наведених бухгалтерських записів у табл. 1 узагальнено основні відмінності обліку двох варіантів оцінки первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції в табл. 2:

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку біологічних активів при використанні різних методів оцінки

№ п/п	Господарські операції	I варіант			II варіант		
		зерно пшениці озимої	молоко	кореспонденція рахунків	зерно пшениці озимої	молоко	кореспонденція рахунків
1	Первісне визнання сільськогосподарської продукції в поточному році за плановою собівартістю / справедливою вартістю (грн.)	10 000 (100 ц)	220 000 (1000 ц)	Дт 27 Кт 23	12 800 100	240 000 (1000ц)	Дт 27 Кт 23
2	Планова собівартість / справедлива вартість 1 ц продукції (грн./ц)	100	220	х	128	240	х
3	Використано продукції за собівартістю: - реалізовано (грн.);	8 000 (80 ц)	198 000 (900 ц)	Дт 901 Кт 27	10 240 (80 ц)	216 000 (900 ц)	Дт 901 Кт 27
4	- на внутрішньогосподарські потреби (грн.)	1 000 (10 ц)	21 800 (99 ц)	Дт 23 Кт 27	1 280 (10 ц)	23 760 (99 ц)	Дт 23 Кт 27
5	Виручка (дохід) від реалізації продукції без ПДВ (грн.)	10 600	225 000	Дт 361 Кт 701	10 600	225 000	Дт 361 Кт 701
6	Ціна 1 ц продукції (грн.)	133	250	х	133	250	х
7	Фактичні виробничі витрати на всю продукцію (грн.)	9 000	260 000	Дт 23 Кт 20, 22, 65, 66	9 000	260 000	Дт 23 Кт 20, 22, 65, 66
8	Фактична виробнича собівартість 1 ц продукції (грн./ц)	90	260	х	х	х	х
9	Коригування фактичної собівартості до планової всієї продукції, (грн.), з неї:	1 000	+40 000	Дт 27 Кт 23	х	х	х
9а	- реалізованої, (грн.);	800	+36 000	Дт 901 Кт 27	х	х	х
9б	- на внутрігосподарські потреби (грн.);	100	+3 960	Дт 23 Кт 27	х	х	х
10	- залишку на кінець року, (грн.).	100	+40	Дт 27 Кт 27	х	х	х
Фінансові результати							
11	Віднесено на фінансові результати: - собівартість реалізованої продукції, (грн.) (р.3+р.9а)	7 200	234 000	Дт 791 Кт 901	10 240	216 000	Дт 791 Кт 901
	- дохід (виручку від реалізації, (грн.)	10 600	225 000	Дт 701 Кт 791	10 600	225 000	Дт 701 Кт 791
12	Дохід від первісного визнання продукції, (грн.)	х	х	х	3 800 3 800	-	Дт 940 Кт 23 Дт 940 Кт 710
13	Витрати від первісного визнання продукції, тис. грн.	х	х	х	-	20 000	Дт 940 Кт 23
16	Фінансовий результат (прибуток (+), збиток (-) від операційної діяльності, тис. грн.	+3 400	-9 000	Дт 791 Кт 441 Дт 442 Кт 791	+4 160	-11 000	Дт 791 Кт 441 Дт 442 Кт 791
17	Різниця у фінансових результатах	-	-	х	+760	-2 000	х

Таблиця 2

Основні відмінності в обліку при оцінці біологічних активів

Показники	I варіант	II варіант
1. Оцінка при первісному визнанні	за плановою виробничою собівартістю	за справедливою вартістю
2. Списання протягом року готової продукції	за плановою виробничою собівартістю	за справедливою вартістю
3. Калькулювання собівартості продукції в кінці року	проводиться в розрізі сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	не проводиться
4. Коригування планової (справедливої) собівартості до фактичної в кінці року	проводиться в розрізі сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	витрати доводяться до справедливої вартості шляхом коригування доходами (витратами) від первісного визнання
5. Собівартість реалізованої продукції в кінці року	доводиться до фактичної	не доводиться
6. Доходи (витрати) від первісного визнання	не визначаються	відносяться до фінансових результатів
7. Фінансовий результат від операційної діяльності	дорівнює фінансовому результату від реалізації продукції	складається з фінансового результату від реалізації продукції та доходів (витрат) від первісного визнання
8. Фінансові результати при різних оцінках відрізняються	на вартість витрат (доходів) від первісного визнання, яка припадає на нереалізовану продукцію урожаю поточного року	

Таким чином, фінансові результати при різних способах оцінки відрізняються. Щоб порівняти фінансові результати підприємства при різній оцінці первісного визнання продукції, необхідно зробити такий розрахунок:

- визначити вартість доходу або витрат від первісного визнання, яка припадає на кількість нереалізованої продукції (п. 1 табл. 3). В бухгалтерському обліку *частина доходу від первісного визнання* відобразиться на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», які в подальшому будуть списані підприємством на інші доходи операційної діяльності пропорційно до використання продукції. *Частина витрат від первісного визнання* відобразиться на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», які в подальшому будуть списуватися підприємством теж пропорційно до використаної продукції на інші витрати операційної діяльності;

- на фінансовий результат поточного року відноситься вартість доходів (витрат) від первісного визнання у частині реалізованої продукції (п. 2 табл. 3);

- в результаті фінансовий результат при різних оцінках буде однаковим (п. 3 табл. 3).

Таблиця 3

Порівняльний аналіз відображення фінансових результатів

№ п/п	Господарські операції	Розрахунок	Зерно пшениці озимої	Молоко	Кореспонденція рахунків
1.	Віднесено дохід (+), витрати (-) від первісного визнання: - на дохід, (витрати) майбутніх періодів на нереалізовану продукцію, (грн.)	$3800/100 \cdot 20 = 760$ $-20\ 000/1000 \cdot 100 = 2\ 000$	760	2 000	Дт 710 Кт 69 Дт 39 Кт 940
2.	- на фінансовий результат реалізованої продукції, (грн.)	$3\ 800 - 760 = 3\ 040$; $20\ 000 - 2\ 000 = 18\ 000$	3 040	18 000	Дт 710 Кт 791 Дт 791 Кт 940
3.	Скоригований фінансовий результат від операційної діяльності, (грн.)	$4\ 160 - 760 = 3\ 400$; $-11\ 000 - (-2\ 000) = -9,0$	3,4	-9,0	Дт 791 Кт 441 Дт 442 Кт 791

Висновки. За результатами проведеного порівняльного аналізу двох способів обліку первісного визнання продукції можна зробити висновки:

- підприємство може самостійно вибирати спосіб оцінки продукції при її первісному визнанні;
- переходити на вибраний спосіб оцінки краще з початку року;
- законність застосування методичних змін у бухгалтерському обліку затверджується наказом про облікову політику підприємства.

Проте слід пам'ятати, що застосування оцінки первісного визнання продукції за виробничою собівартістю потребує точних розрахунків планової собівартості продукції. В умовах нестабільності економіки країни ціни на матеріально-технічні ресурси можуть суттєво відхилитися від запланованих суб'єктом господарювання, тому необхідно протягом року контролювати відхилення планової собівартості від фактичної. У разі невиправданих відхилень планову собівартість продукції можна коригувати протягом року, особливо по тваринництву, оскільки вона оприбутковується щомісячно. В рослинництві, починаючи з другого кварталу, коли відбувається надходження продукції, теж у разі необхідності слід уточнити планову собівартість по культурах.

Для обох способів оцінки первісного визнання побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і сояшнику, капустаного листя тощо) може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції, собівартість якої в кінці року не коригується.

Запропонована методика обліку відхилення фінансових результатів за рахунок зміни способу первісного визнання продукції є необов'язковою. Більшість науковців вважають, що фінансовий результат підприємства може ще залежати і від багатьох методичних прийомів облікової політики (оцінки запасів, застосування різних методів амортизації необоротних активів, методики обліку транспортно-заготівельних витрат тощо), тому її доцільно застосовувати при аналізі фінансово-господарської діяльності підприємства.

Оцінку за справедливою вартістю доцільно застосовувати малим підприємствам, фермерським господарствам, підприємствам, в яких відсутня планово-економічна служба. З практичної точки зору, бухгалтерський облік за оцінкою первісного визнання продукції є оперативнішим і відповідає міжнародним стандартам та ринковим умовам господарювання.

Список використаної літератури

1. Біологічні активи: [положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, № 790: офіц. текст: за станом на 05.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Офіц. вид. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291: за станом на 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Офіц. вид. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315: за станом на 29.12.2006 р. [Електронний ресурс]. – Офіц. вид. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>
4. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 1/05: за станом на 30.11.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/21/37/>
5. Соловйов О. В. Первісне визнання біологічних активів / О. В.Соловйов // Дебет-Кредит. – 2010. – № 49. – С. 32–34.

References

1. Biological assets: The regulation (standard) of accounting 30, № 790: as on 05.12.2005 [Internet]. Available from: <http://www.minfin.gov.ua/>
2. The instruction on the use of the chart of accounting assets, capital, liabilities and households governmental operations of enterprises and organizations № 291: as on 30.11.1999 [Internet]. Available from: <http://www.minfin.gov.ua/>
3. Methodical recommendations on accounting of biological assets, № 1315: as on 29.12.2006 [Internet]. Available from: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/21/37/>
4. Methodical recommendation on accounting of expenses and estimation of cost in agriculture, № 1/05: as on 30.11.2005 [Internet]. Available from: <http://www.minfin.gov.ua/>
5. Solovyov, O. V. (2010) Initial recognition of biological assets. *Debet-kredyt*, (49), pp. 32–34.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2014.

Відомості про автора

В. В. Пасенко, кандидат економічних наук, доцент, Черкаський державний технологічний університет.