

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІДПОВІДНО ДО П(С)БО 30 „БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ” ТА ЇХ ВИРІШЕННЯ

Курченко О.А., викладач

Черкаський державний технологічний університет

Проведено критическую оценку формирования финансового результата от сельскохозяйственной деятельности; предложены пути совершенствования методики учета затрат от первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов, внесены предложения по уточнению форм финансовой отчетности в разделах, связанных с формированием финансового результата от сельскохозяйственной деятельности.

Critical estimation of forming of financial result is conducted from agricultural activity, the paths of perfection of method of account of expenses from primary estimation of agricultural product and additional biological assets are offered, suggestions on clarification of forms of the financial reporting in the sections related to forming of financial result from agricultural activity are borne.

Постановка проблеми. Запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності має на меті наблизити методику визначення облікових фінансових результатів українських підприємств до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. З введенням П(С)БО 30 „Біологічні активи” змінилися методичні підходи до визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності: визначення фінансового результату від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів проводиться на основі справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції; до складу фінансового результату включено витрати (доходи) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і витрати (доходи) від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю з вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу. З введенням зазначеного положення виникає ряд невирішених методологічних питань щодо відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, повноти висвітлення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, відповідність окремих положень іншим національним стандартам бухгалтерського обліку та міжнародним стандартам.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Актуальність впровадження П(С)БО 30 „Біологічні активи” в практичну діяльність сільськогосподарських підприємств, уточнення окремих його положень, зміну облікової політики, формування фінансових результатів у фінансовій звітності висвітлено в наукових публікаціях авторів Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, С.Ф. Голова, Л.К. Сука, В.М. Жука, Н.Л. Жук та інших.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. У наукових публікаціях та нормативно-правових актах з питань бухгалтерського обліку недостатньо висвітлені окремі теоретично-методологічні підходи до формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

Метою написання даної статті є аналіз формування і відображення у бухгалтерському обліку фінансового результату від сільськогосподарської діяльності та вдосконалення методики обліку окремих його складових.

Виклад основного матеріалу. У примітках до фінансової звітності відповідно до П(С)БО „Біологічні активи” [9, п. 27] фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності наводиться за такими показниками:

- дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів;
- витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів.

Для відображення в обліку доходів від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та біологічних активів у Плані рахунків бухгалтерського обліку [4] рахунок 70 „Доходи від реалізації” доповнено субрахунком 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” та рахунок 94 „Інші витрати операційної діяльності” до-

повнено субрахунком 940 „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Пунктом 18 П(С)БО 30 „Біологічні активи” [9, п.18] передбачено, що зазначені доходи (витрати) включаються до складу *інших операційних доходів (витрат)*. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів встановлена кореспонденція рахунків для відображення доходів від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю – Дебет рахунку 23 „Виробництво” – Кредит рахунку 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Зазначимо, що відображення доходу наведеною кореспонденцією рахунків суперечить нормативно-правовим актам бухгалтерського обліку. Так, доходи від первісного визнання – це, як уже відмічено, є інші доходи від операційної діяльності, а ось до якого виду витрат відноситься сума, відображена за дебетом рахунку 23 „Виробництво”, не визначено. Відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи” до витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів, відносяться: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Ці витрати формуються у відповідності з класифікацією, визначеною П(С)БО 16 „Витрати”. Пунктом 14 цього стандарту встановлено, що „до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі (підкреслено автором) витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат...” [8, п. 14]. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачає, що „за дебетом рахунку 23 „Виробництво” відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати від браку продукції (робіт, послуг)” [4]. З іншого боку, п. 5 П(С)БО 15 [7, п.5] визначає, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов’язань. Відображені витрати за дебетом рахунку 23 „Виробництво” не є витратами, так як вони збільшують активи підприємства і не збільшують зобов’язань, тим паче виробничими їх теж назвати не можна, бо вони не пов’язані з процесом виробництва сільськогосподарської продукції. Теоретично ж за цим бухгалтерським проведенням одночасно виникають доходи і витрати. Таким чином, економічного підґрунтя бухгалтерська проводка Дебет рахунку 23 „Виробництво” – Кредит рахунку 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, не має.

Як результат, на практиці при складанні фінансового звіту форми № 2-М „Звіт про фінансові результати” з урахуванням вимог П(С)БО 30 „Біологічні активи” [4, с. 25] включення доходів від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, до рядка 10 форми № 2-М приводить до подвоєння їх у загальній сумі фінансових результатів, так як до елементів витрат відповідно до П(С)БО 25 „Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” відносяться фактично понесені витрати, а витрати, які формують дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, у витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями не включаються, бо є простим арифметичним балансом інших операційних доходів субрахунку 710.

Вважаємо, що доходи від первісного визнання виникають в процесі оцінки сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів і є перевищенням вартості продукції над понесеними витратами, тому їх необхідно відображати бухгалтерським проведенням:

Дебет рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”, Дебет 21 „Поточні біологічні активи” – Кредит рахунку 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

Застосування запропонованої кореспонденції рахунків при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції і біологічних активів за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, проводиться в такій послідовності:

- спочатку визначається вартість одержаної продукції і біологічних активів за справедливими цінами, яка відобразиться за дебетом рахунків 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва” або 21 „Поточні біологічні активи”;
- на другому етапі зрівнюється сума дебетового обороту рахунку 23 „Виробництво” за окремими об’єктами обліку витрат та вартістю одержаної продукції за справедливими цінами і робляться бухгалтерські проведення в залежності від результату:

1) якщо дебетовий оборот витратного рахунку більший, ніж вартість одержаної продукції, то готова продукція та/або біологічні активи оприбутковуються бухгалтерським проведенням: Дебет рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”, дебет 21 „Поточні біологічні активи” – Кредит рахунку 23 „Виробництво”;

2) якщо дебетовий оборот витратного рахунку менший від визначеної вартості одержаної продукції, то продукція оприбутковується за такою кореспонденцією рахунків (табл. 1). Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку відповідає діючому Плану рахунків бухгалтерського обліку та Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. Зокрема: за дебетом рахунку

ку 23 „Витрати” відображаються лише витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями біологічних активів; за кредитом субрахунку 23 „Виробництво” – суми фактичної виробничої собівартості; за кредитом рахунку 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” відображаються інші операційні доходи – сума перевищення вартості продукції та/або біологічних активів над її виробничою собівартістю; за дебетом субрахунку 940 „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” відображаються інші операційні витрати – сума перевищення виробничої собівартості над справедливою вартістю оприбуткованої сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів.

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з біологічними активами
та сільськогосподарською продукцією**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1. Первісне визнання сільськогосподарської продукції (в межах витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями)	27	23
1.1. Первісне визнання додаткових біологічних активів (в межах витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями)	21	23
2. Доходи від первісного визнання сільськогосподарської продукції (різниця між справедливою вартістю та витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями)	27	710
2.1. Доходи від первісного визнання додаткових біологічних активів (різниця між справедливою вартістю та витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями)	21	710
В кінці звітнього періоду після списання всіх витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями		
3. Коригуються витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	940	23

Зазначимо, що розроблена методика не застосовується при відображенні доходів від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю. Зміна вартості (дооцінка активів і їх уцінка) безпосередньо впливає на збільшення або зменшення активів і відображається відповідно за дебетом або кредитом рахунків класу 1 „Необоротні активи” та класу 2 „Запаси” в кореспонденції з субрахунком 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

У Примітках до фінансової звітності форми № 5 у розділах „XIV. Біологічні активи” та „XV. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів” не повністю розкрито інформацію про фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності, зазначену у п. 27 П(С)БО 30 „Біологічні активи” [9, п. 27] – за кожною групою біологічних активів, у розроблених розділах XIV і XV, не визначений фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності, не відображено і загальний фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності. На нашу думку, до переліку біологічних активів, за якими визначається фінансовий результат від сільськогосподарської продукції необхідно включити і довгострокові біологічні активи, які обліковуються за справедливою вартістю. Відповідно до економічного змісту вони виступають, з одного боку, як засоби праці – основні засоби, з іншого – як предмети праці – запаси. На довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю, не нараховується амортизація, їх переоцінка до справедливих цін відноситься на рахунок 710 „Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, а результати від реалізації відображаються на рахунках бухгалтерського обліку 701 „Доходи від реалізації”, 901 „Собівартість реалізації”, які у формі № 2 „Звіт про фінансові результати” обліковуються за кодами 035, 040, тобто формують фінансовий результат від основної діяльності.

З метою повноти відображення інформації про фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності пропонуємо внести зміни до розділу XV Приміток форми № 5:

1. Розділ назвати „XV. Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності”;

1) у боковому заголовку таблиці визначити такі групи біологічних активів та сільськогосподарської продукції:

- довгострокові біологічні активи, які обліковуються за справедливою вартістю;
- поточні біологічні активи;
- продукція та додаткові біологічні активи рослинництва;
- продукція та додаткові біологічні активи тваринництва;
- фінансовий результат.

2) у верхньому заголовку таблиці визначити такі показники:

- вартість при первісному визнанні;
- витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості;
- фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності – всього.

Висновки. Запропоновані зміни та доповнення до методики визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності відповідають основним принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності – запобігають завищенню оцінки активів і доходів підприємства; повного висвітлення інформації – фінансова звітність міститиме всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Верхогляд В. Біологічні активи у ф. № 2-М: проблема та рішення // Баланс-Агро. – 2008. – № 3 (159), 11 лютого. – С. 25-26.
2. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 „Біологічні активи”: Практичний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 230 с.
3. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М., – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.
4. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.