

УДК 657.24: 631.11

Остапенко Т.М.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Полтавської державної аграрної академії***СУЧАСНИЙ МЕХАНІЗМ НІВЕЛЮВАННЯ ПОЛОЖЕНЬ СТАНДАРТУ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ № 30 «БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ»****A MODERN MECHANISM FOR HOMOGENIZATION OF STATEMENTS
OF THE ACCOUNTING STANDARD 30 "BIOLOGICAL ASSETS"****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто ключові проблеми застосування П(С) БО 30 «Біологічні активи», що виступило підґрунтям пошуку альтернативної «справедливій вартості» оцінки сільськогосподарської продукції, тобто «за виробничою собівартістю» (як це передбачено п. 10 П(С)БО 9 «Запаси»). Розглянуто чинну в Україні практику обліку витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів рослинництва, замість якої пропонується запровадити облік витрат виробництва продукції/продуктів рослинництва на рахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва та продуктів її переробки» (за трьома технологічними переділами: перший переділ – вирощування продукції рослинництва, другий переділ – доведення продукції до встановлених показників якості, третій переділ – виготовлення продуктів рослинного походження (продуктів переробки)). Для обліку продукції I–II переділів пропонується використовувати рахунок 25 «Напівфабрикати» (із запровадженням субрахунків та аналітичних рахунків для узагальнення інформації про основну продукцію та супутню/побічну продукцію, продукцію на доробці та після доробки). Для обліку продукції останнього переділу пропонується використовувати рахунок 26 «Готова продукція». Облік продукції на рахунку 26 передбачає її оцінку за виробничою собівартістю. Рахунок 27 не рекомендується до використання, оскільки Інструкція про застосування Плану рахунків № 291 передбачає оприбуткування за цим рахунком сільськогосподарської продукції в оцінці за справедливою вартістю. Використання рахунку 27 пропонується за умови його доповнення в Інструкції № 291 словами «та за виробничою собівартістю». У статті наведено методику обліку витрат виробництва і виходу продукції рослинництва та продуктів її переробки. У статті вироблено власну позицію автора щодо трактування категорії «напівфабрикати». Вироблений у статті альтернативний метод обліку сільськогосподарської продукції (на рахунках 25 та 26 за виробничою вартістю) є дєвою рекомендацією для аграрних підприємств щодо уникнення «штучного» збільшення (зменшення) операційного доходу (витрат).

Ключові слова: витрати, виробництво, продукція, справедлива вартість.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены ключевые проблемы применения П(С)БУ 30 «Биологические активы», что послужило основой поиска альтернативной «справедливой стоимости» оценки сельскохозяйственной продукции, то есть «по производственной себестоимости» (как это предусмотрено п. 10 П(С)БУ 9 «Запасы»). Рассмотрена действующая в Украине практика учета расходов, связанных с биологическими преобразованиями биологических активов растениеводства, вместо которой предлагается ввести учет издержек производства продукции/продуктов растениеводства на счете 231 «Производство продукции растениеводства и продуктов ее переработки» (по трем технологическим переделам: первый передел – выращивание продукции растениеводства, второй передел – доведение продукции до установленных показателей качества, третий передел – изготовление продуктов растительного происхождения (продуктов переработки)). Для учета продукции I–II переделов предлагается использовать счет 25 «Полуфабрикаты» (с вве-

дением субсчетов и аналитических счетов для обобщения информации об основной продукции и сопутствующей/побочной продукции, продукции на доработке и после доработки). Для учета продукции последнего передела предлагается использовать счет 26 «Готовая продукция». Учет продукции на счете 26 предусматривает ее оценку по производственной себестоимости. Счет 27 не рекомендуется к использованию, поскольку Инструкция о применении Плана счетов № 291 предусматривает оприходование по данному счету сельскохозяйственной продукции в оценке по справедливой стоимости. Использование счета 27 предлагается при условии его дополнения в Инструкции № 291 словами «и по производственной себестоимости». В статье приведена методика учета издержек производства и выхода продукции растениеводства и продуктов ее переработки. В статье выработана собственная позиция автора относительно трактовки категории «полуфабрикаты». Произведенный в статье альтернативный метод учета сельскохозяйственной продукции (на счетах 25 и 26 по производственной стоимости) является действенной рекомендацией для аграрных предприятий по избеганию «искусственного» увеличения (уменьшения) операционного дохода (расходов).

Ключевые слова: расходы, производство, продукция, справедливая стоимость.

ANNOTATION

The article considers key matters of application of the Accounting Statement (Standard) 30 "Biological assets", which are the basis for search of the alternative «fair value» of agricultural inventories in the form of valuation at cost (as it is determined in the Paragraph 10 of the Accounting Statement (Standard) 9 "Inventories"). The author studies the current practice of accounting for costs concerned with transformation of crop biological assets in Ukraine. Instead of applying this methodical approach, the author proposes to implement accounting for costs of production/crop products into an account 231 "Production of crops and products of crop processing" (according to three technological phases: the first phase – crop production, the second phase – converting agricultural products into qualitative marketable products, the third phase – manufacturing products of crop processing). The author suggests applying an account 25 "Semi-finished products" for accounting for products of the first and second phases (supplemented by sub-accounts and analytical accounts for generalizing information on the main products and complementary products/by-products, products on processing or after processing). The author proposes to account products of the latter phase into an account 26 "Finished products". Accounting of products into the account 26 contemplates its valuation at cost. The author does not recommend to apply an account 27 because the Instruction on Application of the Chart of Account № 291 does not contemplates recording agricultural products at the fair value into the mentioned account. The article contains propositions on application of the account 27 in terms of supplementation of its name by words "and at cost" in the Instruction № 291. The article presents a methodical approach to accounting for costs and output of crop products by the example of barely. The article comprises an own position of the author regarding defining a semi-finished product category. The suggested alternative method of agricultural products accounting

(into accounts 25 and 26 at cost) is an effective recommendation for agricultural companies, which enables to avoid the "distorted" increase (decrease) of operating income (expenses).

Key words: costs, production, fair value, cost.

Постановка проблеми. З введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи», що набрало чинності з 1 січня 2007 р., серед науковців і бухгалтерів аграрної сфери виникла низка суперечливих питань: чи є правомірним взагалі визнання доходів і витрат від первісного визнання сільгосппродукції; чи є правомірним визнання доходів від первісного визнання сільгосппродукції не за фактом реалізації продукції, тобто відображення доходів у складі виробничих витрат; чи не обмежує П(С)БО 30 право сільськогосподарських підприємств щодо облікової політики (у застосуванні калькуляції як важливого елементу методу бухгалтерського обліку). Звісно, перелік суперечливих питань не обмежується вищезазначеними, тому здійснимо спробу пошуку розв'язання проблем через розгляд сільськогосподарського виробництва як єдиного процесу та зміну порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з виробництвом продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» досліджували В.М. Жук, С.Ф. Голов, З.М. Левченко, М.Ф. Огітчук, Г.В. Брик, Л.В. Гаврилюк, О.В. Дудкевич, Є.Ю. Попко, П.Л. Сук, О.Д. Соловйов, В.М. Савченко та інші вчені.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак аналіз змісту П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 змушує нас акцентувати увагу перш за все на наслідках нової методики визначення фінансових результатів. Наше дослідження не ставить за мету внесення ясності в питання практичного застосування П(С)БО 30. Ми намагатимемося розробити для сільськогосподарських підприємств альтернативу обліку продукції (на прикладі продукції рослинництва та продуктів її переробки).

Мета статті полягає у розробці практичних рекомендацій щодо уникнення штучного збільшення (зменшення) операційного доходу (витрат) сільськогосподарських підприємств, що передбачається нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Виклад основного матеріалу дослідження. У виробництві продукції рослинництва до складу об'єктів обліку витрат відносять окремі культури (зернові та зернобобові культури, технічні культури, картопля та овочеві культури, гриби, плоди та ягідні культури, виноградники). Традиційно облік витрат виробництва продукції рослинництва (витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями) ведеться на субрахунку 231 «Рослинництво». До дебету рахунку 231 з кредитів відповідних рахунків від-

носять ПММ, які витрачені МТП, комбайнами та іншими сільськогосподарськими машинами на роботах під час вирощування і збирання культур; насіння та садивний матеріал власного виробництва і придбаного, використаного для посіву відповідних культур; витрати на внесені в ґрунт під культури добрива; фактичну вартість використаних засобів захисту рослин; оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва; відрахування ЄСВ; відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, а також вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення, вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби під час вирощування культур тощо; витрати на ремонт та утримання необоротних активів; інші витрати (зокрема, орендну плату за земельні паї); загальногосподарські витрати. З кредиту рахунку 231 здійснюється оприбуткування до дебету рахунку 27 основної продукції та побічної продукції. Продукція оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (згідно з вимогами П(С)БО № 30 «Біологічні активи»). Оцінка продукції, встановлена П(С)БО 30, передбачає визнання доходів (витрат) від первісного визнання продукції (як різниці між вартістю продукції та витратами, пов'язаними з виробництвом) [1].

Відображення доходів/витрат на рахунку 710/940 призводить до «штучного» завищення доходів/витрат операційної діяльності відповідно до фінансового результату діяльності. З цією метою ми пропонуємо сучасний механізм «ігнорування» положень П(С)БО 30.

Так, якщо врахувати, що сільськогосподарські підприємства досить часто продукцію рослинництва спрямовують на доведення до встановлених показників якості (спрямовують на доробку, тобто очистку та сушіння), спрямовують на переробку (для отримання борошна, олії, крупи, сухофруктів тощо), то технологічну фазу виробництва продукції рослинництва та продуктів її переробки можна представити за такими переділами (етапами):

- I переділ (етап) – вирощування продукції рослинництва;
- II переділ (етап) – доведення продукції до встановлених показників якості;
- III переділ (етап) – переробка продукції рослинництва (виготовлення продуктів рослинного походження).

Тобто поетапна обробка вхідної сировини – це і є процес виробництва на підприємстві. Завершенням всіх етапів такого виробництва є виготовлення готової продукції, а витрати, пов'язані з виробництвом, формують її собівартість. Тобто фактично до моменту такого виготовлення (виходу продукції за III переділом) підприємство має справу з незавершеним виробництвом (думка сформована з використан-

ням джерела [2]), а вихід продукції за першим та другим переділами у бухгалтерському обліку слід розпізнавати як напівфабрикат (табл. 1). Облік напівфабрикатів власного виробництва на рахунку 25 «Напівфабрикати» ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на стороні як готова продукція [3].

Здійснювати бухгалтерські записи з виробництва напівфабрикатів (продукції рослинництва) та продуктів їх переробки слід таким чином (табл. 2).

Якщо підприємство вирішило припинити обробку напівфабрикатів (передбачено продаж продукції першого та другого переділів), необхідно бухгалтерським записом по дебету рахунку

26.1 «Продукція рослинництва» (за видами продукції) і кредиту рахунку 25 «Напівфабрикати» перевести напівфабрикати до складу готової продукції (думка сформована з використанням джерела [5]).

Рахунок 27 не рекомендується до використання, оскільки Інструкція № 291 передбачає оприбуткування за цим рахунком сільськогосподарської продукції в оцінці за справедливою вартістю. Використання рахунку 27 можливе, але за умови його доповнення в Інструкції № 291 словами «та за виробничою собівартістю» (запровадження зміни стосується промислової продукції).

Запропонована методика обліку виробництва продукції рослинництва може аналогічно засто-

Таблиця 1

Трактування категорії «напівфабрикати» за джерелами

Джерело/ресурс	Визначення
Матеріал з української Вікіпедії – вільної онлайн-енциклопедії [4]	Продукція, що підлягає подальшій обробці або використовується як складова частина іншого складнішого виду продукції. Напівфабрикат може бути предметом споживання, зокрема – сировиною.
Матеріал з електронного журналу «Головбух» [2]	Виріб, який вже зазнав перетворень, однак не пройшов усіх стадій обробки та/або випробувань.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [3]	Продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.
Авторське трактування	Вся продукція, процес виробництва якої закінчено в даному (певному) цеху (підрозділі) підприємства, але яка підлягає подальшій обробці в інших цехах (підрозділах) підприємства.

Таблиця 2

Пропонована кореспонденція рахунків обліку виробництва продукції рослинництва та продуктів її переробки

Переділи	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
I	Списано витрати на виробництво	231.1 «Виробництво продукції рослинництва»	131, 208, 23, 661, 651, 641, 631, 685, 91
	Оприбутковано зерно ячменю	25.1 «Напівфабрикат на складі. Ячмін»	231.1 «Виробництво продукції рослинництва»
	Оприбутковано зерновідходи	25.4 «Супутня/побічна продукція» або 20 «Виробничі запаси»	231.1 «Виробництво продукції рослинництва»
II	Спрямовано зерно ячменю на доробку	25.2 «Напівфабрикат на доробці»	25.1 «Напівфабрикат на складі»
	Включено витрати на доробку зерна до собівартості повноцінного зерна	231.1 «Виробництво продукції рослинництва»	234 «Елеватор» або 234 «Зерноочисні машини»
	Оприбутковано повноцінно зерно ячменю	25.3 «Напівфабрикат після доробки»	25.2 «Напівфабрикат на доробці»
	Оприбутковано зерновідходи, що придатні до використання	25.4 «Супутня/побічна продукція» або 20 «Виробничі запаси»	25.2 «Напівфабрикат на доробці»
III	Спрямовано зерно ячменю у борошномельне виробництво (внутрішній підрозділ підприємства)	231.2 «Виробництво продуктів рослинного походження»	25.3 «Напівфабрикат після доробки»
	Списано витрати на виробництво	231.2 «Виробництво продуктів рослинного походження»	661, 651, 631, 685, 131
	Оприбутковано ячмінне борошно	26.2 «Продукти рослинного походження. Борошно»	231.2 «Виробництво продуктів рослинного походження»

Джерело: розроблено з використанням джерел [6; 7; 8]

совуватися у виробництві продукції тваринництва (наприклад, за ланцюжками «ВРХ молочного напрямку – Сепараторний пункт», «Свини на вирощуванні – Забійний майданчик»).

Завдяки запропонованій методиці обліку підприємство позбавить себе потреби визнавати у кореспонденції з рахунками 231 та 232 суми доходу (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, яка обліковується за справедливою вартістю. Адже відповідно до нормативно-законодавчих актів бухгалтерського обліку доходи (витрати) від первісного визнання сільгосппродукції формуються лише на тих підприємствах, які оприбуткування сільгосппродукції (внаслідок відокремлення від біологічного активу) здійснюють записом за дебетом рахунку 27 та кредитом рахунку 23 (п. п. 16, 17 Методичних рекомендацій № 1315) [9; 10].

Тобто пропонується П(С)БО 30 «Біологічні активи» закриття рахунків 231 та 232 через порівнювання сум обороту по кредиту з сумами обороту по дебету) втрачає сенс. Особливо якщо врахувати, що під час оприбуткування напівфабрикатів вони оцінюються за виробничою собівартістю (п. 10 П(С)БО 9), що визначається відповідно до норм П(С)БО 16 «Витрати», а під час оприбуткування продуктів переробки рослинницької продукції П(С)БО 30 не поширюється на вказані активи.

Якщо напівфабрикат вилучається з виробництва, то з цієї мети собівартість напівфабрикату кожного переділу (І–ІІ переділів) обчислюється підсумовуванням власних витрат та витрат, прийнятих від цехів попередньої обробки. Визначити фактичну собівартість напівфабрикату можна лише наприкінці року. Тому облік вироблених напівфабрикатів протягом року ведеться за плановою собівартістю. Наприкінці року розраховується фактична собівартість і коригується планова собівартість до фактичної.

Висновки. Проведене дослідження переконує, що в сучасних умовах господарювання аграрні підприємств під час ведення обліку сільськогосподарської продукції можуть застосовувати один з варіантів її оцінювання та відображення на рахунках:

1) за справедливою вартістю та з відображенням на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

2) альтернативний варіант – за виробничою вартістю та з відображенням на рахунку 26 «Готова продукція».

Під час оприбуткування сільськогосподарської продукції використання рахунку 27 можливе за умови внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 таким коригуванням: у тексті рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» доповнити абзац другий після слів «Сільськогосподарська продукція оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу» словами «та за виробничою собівартістю».

Для обліку витрат виробництва підприємства можуть використовувати рахунок другого порядку (наприклад, субрахунок 231) із подальшою деталізацією витрат за такими групами: 231.1 «Виробництво продукції рослинництва», 231.2 «Виробництво продуктів рослинного походження». Запропонована методика обліку виробництва продукції рослинництва та продуктів її переробки за технологічними переділами унеможливило визнання продукції за справедливою вартістю, що пояснюється обліком проміжної продукції на рахунку 25 «Напівфабрикати». Первісне визнання продукції на рахунку 25 у кореспонденції з рахунком 231 не передбачає визнання доходів (витрат) від первісного визнання продукції, відповідно, не збільшує (зменшує) чистий прибуток (збиток), як наслідок, нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Для уникнення плутанини з напівфабрикатами до рахунку 25 доцільно відкрити окремі субрахунки або аналітичні рахунки, на яких підприємство вестиме облік основних виробів та супутніх/побічних виробів (напівфабрикатів), напівфабрикатів на доробці та після доробки тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 липня 2005 р. № 790 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Формуємо собівартість напівфабрикатів для їх продажу // Головбух. – 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.golovbukh.ua/article/5977-qqq-16-m12-06-12-2016-formumo-sobvartst-napvfabrikatv-dlya-h-prodaju>.
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 листопада 1999 р. № 291 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Напівфабрикат [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BF%D1%96%D0%B2%D1%84%D0%B0%D0%B1%D1%80%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D1%82>.
5. Баклан О.В. Оцінка та облік напівфабрикатів / О.В. Баклан // Баланс-Бібліотека. – 2015. – № 20. – С. 26–30. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.prof-buh.in.ua/wp-content/uploads/2014/01/Bib1Balans_2015-%D1%83%D0%BA%D1%80-%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA-%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B0%D1%81%D1%96%D0%B2.pdf.
6. Коцупатрий М.О. Передача зерна на елеватор: облік у покладавця / М.О. Коцупатрий, В.В. Мервенецька // БАЛАНС-АГРО. – 2014. – № 29 (401). – С. 12–17. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://balance.ua/files/products/tljxiG47RztBeRNihBU/balans-agro-theme1_31_07_14_ua/Pdf.
7. Мервенецька В.В. Доробка зерна, або яка пшениця, така й паляниця / В.В. Мервенецька // БАЛАНС-АГРО. – 2015. –

- № 25(445) – С. 12–17. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///C:/Users/%D0%9E%D0%BB%D1%-8F/Downloads/balans-agro_theme3_06_07_15_ua.pdf.
8. Мервенецька В.В. Передача зерна на елеватор: бухоблік у покладавця / В.В. Мервенецька // *uteka-Agro* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Pere-dacha-zerna-na-elevator-buxoblik-u-poklzhodavcyu>.
 9. Первісне визнання біологічних активів // *Дебет-Кредит*. – 2010. – № 49. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dtk.com.ua/show/1cid04-722.html>.
 10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/oneregulations/14150>.