

ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИНИЦТВА

Анотація. Проаналізовано діючу структуру витрат у садівництві та виділено нетипічні виробничі ситуації з метою їх відображення в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано необхідність відображення фактичних витрат по догляду за плодовими насадженнями в умовах відсутності врожаю як витрат майбутніх періодів.

Аннотация. Проанализирована действующая структура расходов в садоводстве и выделены нетипичные производственные ситуации с целью их отображения в бухгалтерском учете. Обоснована необходимость отображать фактические расходы по уходу за плодовыми насаждениями в условиях отсутствия урожая как расходов будущих периодов.

Anotation. The article analyzes the current costs structure in fruit production and singles out non-typical production situations in order to reflect them in the accounting. The need to show actual expenses on the care of fruit plantations in the periods when the yields are poor as future expenses is substantiated.

Ключові слова: витрати, калькуляційні статті, економічні елементи витрат, біологічні перетворення, довгострокові біологічні активи, справедлива вартість, резерв витрат на ліквідацію активів.

В Україні вже тривалий період часу йде процес кардинального вдосконалення бухгалтерського обліку через введення в дію бухгалтерських положень та стандартів, у тому числі стандартів, які враховують галузеві особливості підприємств. Не є винятком і сільськогосподарське виробництво, в обліку якого використовується бухгалтерський стандарт 30 "Біологічні активи". Цим стандартом регламентується декілька основних напрямів організації обліку у сільському господарстві. Один із них встановлює підхід до обліку багаторічних насаджень, який потребує більш детального розгляду.

Як зазначає вчений Л. Сук, що, не дивлячись на запропонований новий порядок обліку в сільському господарстві, він не має широкого застосування в світовій практиці, а в Україні це робиться вперше. Тому з'явилась низка невирішених питань, пов'язаних із веденням обліку біологічних активів. З моменту впровадження нових нормативних документів пройшло небагато часу, але різними вченими вже опрацьована значна частина поставлених проблем і надано практичні рекомендації з їх врегулювання. Питанням удосконалення обліку біологічних активів займаються

В. Жук, В. Коміренко, І. Костирко, А. Харитонова [1 – 3]. У той же час є ряд актуальних питань, які потребують вирішення. До них відносять такі: необхідність раціональної організації біологічних перетворення, потребу у перегляді складу витрат, відображення інформації про зміну вартості довгострокових біологічних активів (результатів від переоцінки), застосування справедливої оцінки як до оприбуткованої продукції, так і до самих насаджень, вибір найбільш прийнятної методу обліку і калькулювання. Метою статті є з'ясування впливу на організацію виробничого обліку в садівничих підприємствах специфічних технологічних чинників та розробка окремих пропозицій щодо відображення витрат за нетиповими операціями в рамках діючого облікового законодавства.

Не дивлячись на те, що в Україні П(С)БО 30 "Біологічні активи" було прийнято наприкінці 2005 р. та введено в дію з 2007 р., досі залишилися невирішеними питання на окремих ділянках галузевого обліку. Від решти біологічних активів продуктивні багаторічні насадження відрізняються тим, що у поєднанні із незамінним ресурсом – землею – насадження формують особливий вид сільськогосподарських угідь, який потребує точності та належної оцінки цієї облікової категорії. У той же час наявна справа з активами, які здатні давати плоди, ягоди, горіхи, що відносяться до сільськогосподарської продукції, та посадковий матеріал (живці, саджанці), які об'єднано групою додаткових біологічних активів, що може приносити інші економічні вигоди. Для відображення виробничих витрат (на біологічні перетворення) підприємства обирають простий одноступінчатий метод обліку витрат, що обумовлене виробництвом одного виду продукції і відсутнє незавершене виробництво. Такий спосіб організації обліку характеризується тим, що всі понесені витрати є прямими відносно об'єктів калькулювання. Дослідження особливостей виробничого обліку сільськогосподарських підприємств комерційного типу Черкаської області вказало на те, що у всіх для садівництва використовується лише один однойменний аналітичний рахунок у складі витрат рослинництва. Це пов'язано з низьким рівнем їх спеціалізації відносно плодючого виробництва.

Крім того, підприємства вільні у виборі калькуляційних статей витрат. Типовий їх перелік складається з:

- витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи;
- вартості використаних добрив, засобів захисту насаджень;
- витрат на утримання необоротних активів (обрізка, паливно-мастильні матеріали);
- розподілених витрат за спожитими роботами і послугами допоміжних виробництв (водопостачання, машинно-тракторний парк, вантажний автотранспорт, ремонтні виробництва);
- амортизаційних відрахувань;

витрат на організацію й управління виробництвом. В окремих підприємствах при використанні плодосховищ усі накопичені за ними витрати так чи інакше списуються у витрати виробництва, що мотивується їх єдиним призначенням стосовно готового продукту. Проте не можна повністю погодитись з таким підходом, вважає, що навіть для неспеціалізованих господарств доцільно чітко встановити точку розподілу виробничих та інших витрат на підтримання якості, які варто відносити на окремі аналітичні рахунки з наступним списанням на собівартість реалізованої продукції, але не виробництва.

З метою складання фінансової звітності постає потреба для формування інформації за елементами витрат, але великі за розміром сільськогосподарські підприємства не застосовують окремих класів плану рахунків 8 "Витрати за елементами", засвідчивши свій вибір Наказом про облікову політику, а одразу відносять усі витрати на рахунок "Виробництво" та рахунки "Витрати діяльності". Тому перегрупування витрат за елементами, як правило, здійснюється в позасистемному порядку. Калькулювання фактичної собівартості продукції садівництва згідно з методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [4] відбувається з використанням комбінованого способу у поєднанні:

методу виключення витрат – коли спершу із загальної суми накопичених витрат віднімають вартість побічної продукції;

пропорційного способу калькулювання – коли решту витрат без побічної продукції розподіляють між конкретними видами плодючої продукції за її ринковою вартістю.

Відповідно до чинного законодавства оприбутковану продукцію садівництва чи додаткові біологічні активи необхідно оцінити за справедливими цінами, й надалі така їх оцінка вважатиметься первісною і не підлягатиме переоцінці при зміні ринкової ситуації. Утворена таким чином різниця між фактичними виробничими витратами та справедливою вартістю є результатом від первісного визнання продукції, яка, по суті, дозволяє встановити рівень результативності виробництва. Таким чином, процедура закриття калькуляційного рахунку замінена із списання і розподілу калькуляційних різниць на встановлення результату від первісного визнання, а в плані визначення фактичної собівартості пріоритетною стала оцінка за справедливими цінами.

З одного боку реформування виробничого обліку пов'язано з відповідністю вимогам Міжнародного стандарту 41 "Сільське господарство", але ні в якому разі не можна відмовлятися від розрахунку фактичної собівартості. Саме даний показник має велике значення в управлінському обліку для порівняння з плановим його рівнем, аналізу відхилень, їх причин та складання прогнозних розрахунків, а найголовніше – орієнтиром для ціноутворення.

Новим правилом у виробничому обліку також є відсутність у складі калькуляційної статті "Витрати на утримання основних засобів" сум амортизаційних відрахувань за насадженнями, якщо вони оцінені за справедливою вартістю. Це пов'язано з тим, що при старінні довгострокового біологічного активу він змінює свою ринкову вартість у сторону зменшення, а утворена різниця, подібно до уцінки, підлягає списанню у витрати від зміни вартості відповідних активів, що відноситься до групи інших витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. За такого підходу фактичні витрати виробництва та собівартість продукції є заниженими, а невиробничі витрати завищеними. При цьому варто зауважити, що наприкінці періоду промислового плодоношення саду паралельно зі зменшенням його віддачі, що позначається на зменшенні економічної ефективності, виникає необхідність списувати значно більші суми витрат з переоцінки. Таким чином, через суто облікові проблеми спотворюється дійсний економічний результат.

Крім того, неврегульованим є питання обліку витрат на ліквідацію насадження у зв'язку із закінченням їх строку промислового використання. У вітчизняному Плані рахунків використовують спеціальний субрахунок "Списання необоротних активів" у складі інших витрат. Практика засвідчує, що витрати на розкорчовування дерев, обробіток ґрунту є досить суттєвими і складають третину від вартості закладки саду тієї ж площі. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань підприємств і організацій України такі витрати відносяться до витрат періоду і підлягають до списання на фінансові результати. Оскільки все це автоматично може позначитись на зменшенні суми чистого прибутку або збитковості взагалі, то більшість застарілих насаджень залишаються неліквідованими (мають низьку продуктивність, непридатні для промислової експлуатації). Для цього одночасно при переведенні насаджень до категорії зрілих доцільно автоматично передбачити створення резерву для забезпечення у майбутньому покриття відповідних витрат. Щомісячно до фактичних витрат необхідно відносити частину коштів на ліквідацію такого активу, а суму робіт розраховувати за методом дисконтування теперішньої кошторисної вартості подібних робіт із врахуванням запланованого експлуатаційного строку використання активу.

Поряд з цим діюча облікова практика не передбачає ситуацій, коли внаслідок явища періодичності плодоношення підприємство втрачає можливість одержання врожаю у звітному періоді. У такому разі всі витрати не можна відносити до групи витрат, які сталися унаслідок надзвичайних подій. Оскільки всі агротехнічні заходи проведені у звітному році є, по суті, витратами, які здійснюються для підтримання біологічної продуктивності у майбутньому році, і за своїм економічним змістом відносяться до незавершеного виробництва, що є нетиповим для даної галузі. Тому виробничі витрати за такими ситуаціями доцільно відносити до витрат майбутнього періоду (року). Таким чином, рахунки з обліку витрат у садівництві звітного року за відповідними активами підлягають закриттю.

Отже, для вдосконалення обліку витрат виробництва у садівництві необхідно ретельно опрацювати всі облікові проблеми сучасності, але й врахувати залежність рівня інформаційного забезпечення про хід виробничих процесів у галузі від умов кожного окремого підприємства. Оскільки виробники плодючої продукції наділені правом вибору при побудові власної системи виробничого обліку, то при його організації для садівничих підприємств доцільно передбачити окремі позиції для резервування та віднесення витрат у зв'язку із втратою справедливої вартості та формування забезпечень під фінансування ліквідаційних робіт. Підсумовуючи вказані положення щодо використання механізму поступового віднесення у витрати виробництва сум вартості саду як засобу праці та витрат на їх ліквідацію у майбутньому необхідно:

внести зміни до Наказів про облікову політику щодо фіксації механізмів застосування методів резервування на покриття втрат справедливої вартості довгострокових біологічних активів та витрат, пов'язаних з їх списанням;

переглянути робочі плани рахунків із введенням додаткових аналітичних рахунків, призначених для обліку відповідних резервів;

розрахувати відсоткові ставки щорічного резервування коштів, виходячи з умов кожного підприємства.

Крім того, витрати на утримання саду, за яким було втрачено можливість одержання врожаю у звітному періоді (за винятком ситуацій, пов'язаних із надзвичайними подіями) доцільно обліковувати окремо з наступним їх списанням на рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів". Це дозволить уникнути нетипового для садівництва незавершеного виробництва у кінці року та обґрунтовано відображати витрати, понесені у звітному періоді, які фактично стосуються формування врожаю наступного року.

Наук. керівн. Шушлякова О. В.

Література: 1. Методичні рекомендації щодо обліково-фінансового та правового забезпечення закладення, догляду та списання багаторічних насаджень / за ред. В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 5. – С. 3–52. 2. Коміренко В. Саджаємо інвестиції, або облік капітальних інвестицій у багаторічні насадження на сільськогосподарських підприємствах / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 45. – С. 4–6. 3. Харитонova А. Облік у садівництві та виноградарстві / А. Харитонova // Баланс-агро. – 2007. – № 23. – С. 19–22. 4. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (зі змінами і доповненнями від 31.10.2005 р. № 589) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 (зі змінами і доповненнями від 02.06.2010 р. № 302) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.