

УДК 657

# ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

**ВАЛЕРІЙ  
МОССАКОВСЬКИЙ,**  
доктор екон. наук, Київський  
славістичний університет

Розглянуто проблеми застосування стандартів бухгалтерського обліку в аграрній сфері економіки. Доведено необхідність внесення змін до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

**Ключові слова:** міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, П(С)БО 30 «Біологічні активи», особливості та шляхи вдосконалення обліку в сільськогосподарських підприємствах.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Стандарти обліку та звітності передбачають створення умов для досягнення однакової схеми формування й подання звітних даних відповідно до вимог біржової діяльності. Однак виникає потреба приведення у відповідність особливостей їх застосування в галузях національної економіки України.

**Мета статті** – розкриття відмінностей застосування стандартів бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах та розгляд шляхів вирішення проблем, які виникають при цьому.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Узгодження методики формування даних підприємств різних форм власності та галузей національної економіки викликане потребами узагальнення даних звітності статистичними органами. Застосування індивідуальної облікової політики окремим підприємством через незіставність даних ставить під сумнів доцільність статистичних досліджень даних звітності, що призводить до необхідності застосування вибіркового обстеження, до виникнення необґрунтованості економічних висновків через неточності, що виникають порівняно із вивченням даних звітності всіх підприємств, на що наголошував академік В. Швирков [1]. Тому, на нашу думку, узагальнення органами статистики даних усіх підприємств України на перспективу має залишитися, проте методика формування облікової інформації та її відображення у звітності потребують уточнення.

Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»» від 12.05.2011 р. № 332-VI підприємствам надано право визначати доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством). Однак це потріб-

но визначати за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів про облікову політику підприємства. Крім того, ст. 8.7 передбачено, що головний бухгалтер має забезпечувати дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку. Хоча це положення досить спірне, адже до поняття цих засад, на нашу думку, має входити облікова політика.

Тим самим створюються парадоксальні явища, на які звертає увагу С. Голов [2]. Він зазначає, що можна очікувати, що більшість вітчизняних суб'єктів господарювання і надалі складатимуть звітність за П(С)БО, а також те, що фінансову звітність недоречно використовувати для статистичних узагальнень. Статистична звітність має бути уніфікованою для всіх підприємств і не повинна впливати на їх фінансову звітність, тому під час запровадження МСФЗ необхідні відповідні зміни у системі статистики.

Така схема формування звітності потребує узгодження, адже скласти дві форми звітності (фінансову та статистичну) недоцільно. Тим більше, виникає запитання щодо відмінностей застосування національних стандартів, адже простіше, щоб підприємства, які мають формувати дані фінансової звітності згідно з МСФЗ (їх кількість в Україні невелика), мають подавати звітність статистичним органам за методикою, передбаченою для інших підприємств.

Проте при цьому не звертається увага на те, що потрібно враховувати особливості формування звітних даних в окремих галузях, зокрема у сільськогосподарських підприємствах. Як відомо, для цього було розроблено МСБО 41 «Сільське господарство», але він не набув поширення у країнах світу, адже лише Австралія на його основі розробила власний стандарт (П(С)БО 35 «Самовідтворювані та відтворювані активи»). В подальшому до цього процесу приєдналися також деякі країни СНД, включаючи Україну, яка за-

провадила П(С)БО 30 «Біологічні активи», близьке до МСБО 41. Європейські країни розробили власну методику обліку у фермерських господарствах, основною метою якої є створення умов для покриття частини їх витрат для попередження зростання продажних цін на сільськогосподарську продукцію.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» – це другий **галузевий стандарт** (після П(С)БО 18 «Будівельні контракти»). Здавалося б, що все нормально, але виникає низка запитань, які потребують вирішення.

У розвинених країнах виробництво сільськогосподарської продукції, як правило, концентрується у фермерських господарствах, які ведуть облік за схемами, наближеними до потреб малих підприємств. Тому цей стандарт розроблено саме для цієї схеми обліку.

В Україні раніше були інші форми господарювання, а саме виробництвом сільськогосподарської продукції займалися колгоспи та радгоспи, де облік вели за методикою, яка відповідала потребам великих підприємств і узгоджувалася із підприємствами інших галузей національного господарства. За своєю природою ця методика унікальна. Відповідно до її потреб були розроблені належні нормативні акти, зокрема методичні рекомендації, реєстри та відповідні схеми обробки даних на комп'ютерах. Це давало змогу отримувати більш достовірні дані про ефективність виробництва, тому в сільськогосподарських підприємствах, які не підпадають під статус малих підприємств, слід застосовувати єдині форми фінансової звітності, а також унікальні форми статистичної звітності, зокрема звіт 50 с.г.

Реформування аграрної сфери економіки призвело до створення значної кількості підприємств різних форм власності, які ведуть облік, наближений до методики обліку «затрати–випуск». Здавалося б, що це підтверджує необхідність і доцільність застосування МСБО 41, який якнайповніше відповідає потребам малих підприємств усіх країн. Однак при цьому потрібно враховувати, що Україна значно випередила інші країни світу, розробивши П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства». Для забезпечення зіставності даних щодо названих суб'єктів господарювання необхідно привести у відповідність П(С)БО 25 і П(С)БО 30. Адже фермерські господарства і малі підприємства складають звітність за єдиними формами. Можливо така проблема не виникла б, якби при розробці та впровадженні національних стандартів не було допущено деякі помилки.

На засіданні Методологічної ради з бухгалтерського обліку академік М. Дем'яненко вносив пропозицію про доцільність перевірки на практиці

П(С)БО 30 «Біологічні активи», але це до уваги не було взято. Стандарт було запроваджено, а на практиці виявилось, що він потребує суттєвої доробки.

Не слід думати, що це поодинокий випадок. Серед найістотніших помилок треба визнати положення про поширення міжнародних стандартів на всі підприємства України, тоді як за кордоном їх використовують лише фірми, акції яких продаються на біржах і звіти яких подаються з дотриманням індивідуальної облікової політики, та в строки, які фірма вважає доцільними. При цьому звіти не стандартизовані, тобто загальні форми єдині, а всі інші додатки індивідуальні.

Подібні явища спостерігатимуться в практиці України і в подальшому. Наприклад, у п. 144 Податкового кодексу України передбачено нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи за ставкою, яку вибирає підприємство, але мінімально допустимі строки корисного використання цього об'єкта мають бути не менше ніж 7 років. Пунктом 146.5 ПКУ передбачено, що облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів. Індивідуального обліку тварин основного стада у сільськогосподарських підприємствах ніколи не вели, а це призводить до того, що ніхто із бухгалтерів (практиків і науковців) не може запропонувати схему розрахунку амортизації за оснований стадом у кролівництві чи звірівництві, отарі овець (маток чи баранів-плідників), за стадом корів (особливо у нових підприємствах, де їх кількість може сягати 2 000 голів), а тим більше за поголів'ям у свинокомплексах. Крім того, при переведенні птахівництва на нові технології, коли основне стадо курей використовується два роки, потрібно буде і за цими довгостроковими активами нараховувати амортизацію. Потребує належної перевірки достовірність зроблених розрахунків, адже тривалість експлуатації корови може бути в межах від 3–4 місяців до 32 отелів (світовий рекорд).

На нашу думку, для такого обліку доцільно рекомендувати застосування п. 3.17 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 15.05.2001 р. № 132, якими передбачено, що за тваринами основного стада амортизацію не нараховують, а різницю між первісною вартістю і виручкою від вибраковки тварин основного стада відносять на витрати виробництва відповідного виду продукції (молоко, приплід, вовна тощо).

Вивчивши та проаналізувавши облік у сільськогосподарських підприємствах, слід визнати, що потрібно внести зміни до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Насамперед необхідно уточнити певні поняття П(С)БО 30, зокрема визначення сільськогосподарської продукції. Під нею розуміють «актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання». Однак по окремих видах продукція не відокремлюється від біологічного активу або це зробити неможливо, на-

приклад цукровий буряк та деякі інші види коренеплодів не відокремлюються від біологічних активів, а окремі види продукції виробництва поточного року не можуть бути відокремлені від біологічного активу, наприклад приріст, який розраховують за молодняком робочої худоби та деякими іншими видами тварин, або приріст живої маси свиней, птиці тощо.

Тому під *сільськогосподарською продукцією* доцільно розуміти продукцію, яка являє собою актив, отриманий у результаті сільськогосподарської діяльності, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Одночасно слід уточнити поняття «*довгострокові біологічні активи*». Згідно з п. 4 П(С)БО 30 до їх складу віднесено активи, які не є поточними біологічними активами, тобто ті, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Таке тлумачення довгострокових активів потребує уточнення, адже до їх складу слід відносити *багаторічні трави, які здатні давати продукцію протягом 2–3 років*. Ці посіви завжди розглядалися як посіви сільськогосподарської культури і, на нашу думку, такий підхід *слід* залишити на перспективу, тобто *розглядати багаторічні трави як поточні біологічні активи*.

Не слід визначати дохід при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів, оскільки це означає, що результати діяльності мають обчислюватися за валовою продукцією. Така методика не використовується ніде в світі, і це дуже ускладнить визначення результатів діяльності аграрної сфери економіки України, тим більше, що це не дасть змоги зіставляти дані великих сільськогосподарських підприємств і фермерських господарств.

Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливою вартістю можлива лише в обмежених випадках. Причинами відмови від справедливої вартості як основи цінової політики в аграрній сфері слід визнати неможливість її застосування при оприбуткуванні майже всіх видів продукції, наприклад по зерну – через невідповідність показників якісного складу зібраного врожаю і товарної його частини (висока вологість зерна, наявність домішок, відсутність показників сорту тощо), по хмелю – неможливо розрахувати вихід продукції, оскільки її кі-

лькість визначають після сушки; по деяких видах продукції – через відсутність реалізаційних цін (приріст); по продукції вирощування тварин – через невідповідність цін на валову і товарну продукцію тощо.

Згідно з МСБО 41 справедливу вартість застосовують для визначення прибутку від збільшення вартості активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю. Це підтверджується порядком визначення фінансових результатів діяльності фермерських господарств, що наведено у поясненнях, які подані щодо розробки МСБО 41 «Сільське господарство». Тут наведено дані про доходи у вигляді вартості молока, а також розрахунок справедливої вартості мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу молочної худоби, до складу якої входить не тільки молодняк тварин, а й доросле стадо [3, с. 96].

На нашу думку, таку методичку визначення фінансового результату не слід поширювати на підприємства України. Причин цього кілька. По-перше, треба визнати, що це суперечить п. 144 ПКУ, де передбачено нараховувати амортизацію на довгострокові біологічні активи. По-друге, фермерські господарства України на відміну від США мають надавати фінансову звітність щокварталу, а робити переоцінку дорослих тварин кілька разів на рік досить складно, адже кількість цих об'єктів в окремих господарствах може досягати кількох тисяч. По-третє, для зміни оцінки кожної тварини протягом року має бути відповідна база, а її застосовувати досить складно через коливання продуктивності (по молочному стаду), зміну живої маси тварин (за даними Б. Дмитрука та П. Клименка [4, с. 119, 138–139], жива маса свиноматок може змінюватися протягом року на 40 відсотків) і, що найважливіше, зміну реалізаційних цін на тварини протягом року від кількох відсотків до третини вартості [5, с. 324].

**Отже, окремі положення МСБО 41, продубльовані у П(С)БО 30, потребують обговорення спеціалістами з бухгалтерського обліку та остаточного вирішення щодо доцільності застосування цих положень у сільськогосподарських підприємствах України.**

Одночасно треба звернути увагу ще й на певні особливості діяльності сільськогосподарських підприємств через використання землі та застосування у виробничому процесі біологічних активів, оскільки значну масу основних засобів створюють безпосередньо у конкретному підприємстві за рахунок виробленої продукції та додаткових біологічних активів. Саме це, на нашу думку, стало однією із причин розробки МСБО 41. Ці відмінності у технологічному процесі потребують уточнення поняття «витрати».

Згідно з п. 7 П(С)БО 16 витрати підприємства поділяють на витрати, які визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, та витрати, які неможливо пов'язати з доходом певного періоду. Разом з тим у п.8 зазначено, що якщо актив може забезпечувати одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються через систематичний розподіл його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. Наведене у п. 8 визначення потребує певного уточнення, оскільки дохід при цьому визнається не від виробництва об'єкта, який стає об'єктом основних засобів, а від його використання, а це не одне й те саме. *Вводячи такий об'єкт в експлуатацію, підприємство отримує дохід не від здійснених вкладень, а від виробництва цього об'єкта.*

Запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» засвідчило, що в бухгалтерському обліку в аграрній сфері необгрунтовано визначається прибуток від виробничої діяльності при використанні власної продукції на поновлення основних засобів. Це пояснюється тим, що витрати, понесені на її випуск, відносять до складу витрат на капітальні вкладення, проте дохід від виробництва використаних при цьому об'єктів не визнається.

Для чіткого розмежування операційної та інвестиційної діяльності вважаємо за доцільне розмежувати закінчення виробничого процесу та початок інвестиційного (здійснення капітальних вкладень). Для цього доцільно відобразити закінчення операційної діяльності списанням вартості використаної продукції

на рахунок 90, а дохід у вигляді вартості об'єкта, використаного на капітальні вкладення, слід відобразити на рахунок 70. Продукцію слід оцінювати за загально визнаною методикою.

Можливо для попередження некоректного тлумачення й узгодження з ПКУ визначення результатів діяльності при використанні на капітальні вкладення вироблених конкретним підприємством готової продукції та додаткових біологічних активів потрібно користуватися окремими субрахунками до рахунків 90 та 70.

На перший погляд здається, що запропонована методика формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств не має суттєвого значення, адже сума прибутку (збитку) не змінюється, однак інші показники, які характеризують діяльність підприємства, обгрунтовано зростатимуть.

Фермерські господарства України на відміну від іноземних при заповненні звіту про фінансові результати мають враховувати лише різницю у залишках виробничих запасів, незавершених виробництв та молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Для того щоб підтвердити достовірність даних про рівень ефективності виробництва, потрібно фіксувати факти використання цих ресурсів на власні капітальні вкладення подібно до того, як це запропоновано для великих підприємств, тобто відображувати за дебетом рахунків класу 8 та кредитом рахунків класу 7.

Потреба в цьому викликана тим, що подібні операції, наприклад переведення до основного стада молодняка тварин, мають вплив на результати діяльності. Для цього доцільно порівняти результати діяльності, якщо ця операція відбуватиметься в кінці звітного або на початку майбутнього періоду.

Розглянемо такий умовний приклад. Витрати фермерського господарства за звітний період становили 800 тис. грн, доходи – 1 000 тис. грн. Вартість молодняка тварин на початок звітного періоду дорівнювала 100 тис. грн, а вартість переведеного в основне стадо молодняка – 80 тис. грн.

Результати розрахунків наведено в таблиці.

Таблиця

**ОБЧИСЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

№ з/п	Показник	Результати діяльності		
		Дані рядка форми № 2	При переведенні молодняка в основне стадо	За наявності поголів'я в складі молодняка
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	070	1 000	1 000
2	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	(100)	(100-80)
3	Витрати за елементами, разом	180	(800)	(800)
4	Чистий прибуток	190	100	180



Дані таблиці свідчать про те, що згідно з чинними нормативними положеннями при переведенні молодняка в основне стадо прибуток зменшується, незважаючи на те, що особливих змін у балансі підприємства не відбулося, лише молодняк тварин увійшов до складу основного стада, тобто до довгострокових біологічних активів.

На особливу увагу заслуговує те, що при складанні звіту необхідно уточнити методика оцінки і обліку поточних біологічних активів, готової продукції та незавершеного виробництва. Для цього слід одночасно узгодити формування даних звітності фермерських господарств (сільськогосподарських підприємств, які ведуть облік за схемами для малих підприємств) з аналогічними підприємствами інших галузей, тобто узгодити П(С)БО 25 та П(С)БО 30.

Передусім треба вирішити, чи має підприємство відображувати рух сільськогосподарської продукції

після її первісного визнання, чи залишок продукції на кінець звітного періоду має визначатися згідно з даними інвентаризації. В першому випадку це потребує систематичного фіксування даних про рух цього виду активів, а в другому – наявність продукції розглядається як результат інвентаризації названих активів.

Для оцінки таких статей балансу, як незавершене виробництво, молодняк тварин та сільськогосподарська продукція, слід застосувати або виробничу собівартість цих активів, розраховану на основі технологічних карт, або фактичну собівартість, обчислену у суміжних сільськогосподарських підприємствах, які подають статистичним органам звіт за формою 50 с.г. При цьому доцільно уточнювати ці дані відповідно до умов діяльності, адже до витрат фермерських господарств не відносять зарплату з нараховуваннями та деякі інші суми.

### ВИСНОВКИ

Міністерству аграрної політики і продовольства України доцільно узгодити із відповідними статистичними органами методика обліку та оцінки окремих статей балансу, а Методологічній раді з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України уточнити окремі положення П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У статті обґрунтовано необхідність уточнення в П(С)БО 30 «Біологічні активи» поняття «сільськогосподарська продукція», оцінки й відображення в обліку процесу її використання на відтворення основних засобів.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Швырков В.В.** Тайна традиционной статистики Запада / В.В. Швырков. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 144 с.
2. **Голов С.** МСФЗ у Законі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 3–9.
3. **Міжнародні** стандарти бухгалтерського обліку 2001: зміни та доповнення; пер. з англ.; за ред. С.Ф.Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів

- рив і аудиторів, 2001. – 234 с.
4. **Дмитрук Б.П.** Виробничий цикл у свинарстві: національний і світовий досвід / Б.П. Дмитрук, Л.В. Клименко. – К.: ЗАТ «Нічлава», 2006. – 200 с.
5. **Моссаковський В.Б.** Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [монографія] / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.

В статье обосновывается необходимость внесения в П(С)БО 30 «Биологические активы» уточнения понятия сельскохозяйственной продукции, ее оценки и отражения в учете процесса ее использования на воспроизводство основных средств.

**Ключевые слова:** международные стандарты бухгалтерского учета, П(С)БУ 30 «Биологические активы», особенности и пути совершенствования учета в сельскохозяйственных предприятиях.

The article substantiates the need for a P(C)BW 30 «Biological Assets» clarifying the concept of agricultural production, evaluation and recording of the process of its use in the reproduction of fixed assets.