

ВИТРАТИ ТА СОБІВАРТІСТЬ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ П(С)БО 30 “БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ”

Висвітлено основні підходи в трактуванні витрат та собівартості в бухгалтерському обліку. Вказана необхідність теоретичного обґрунтування підходів до обліку витрат та визначення собівартості в умовах застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”

Питання обліку витрат і визначення собівартості продукції завжди було одним з центральних в бухгалтерському обліку і водночас проблемних. Інформація про витрати, яка забезпечується даними бухгалтерського обліку є ключовою при оцінці діяльності підприємства, оскільки всі затрати в процесі діяльності підприємства ресурси в бухгалтерському обліку отримують чіткий і однозначний грошовий вимір.

Дослідженню різних аспектів обліку витрат та калькулювання собівартості завжди приділялася значна увага вітчизняними і зарубіжними науковцями. Цим проблемам присвячені роботи В. Сопка [9], П. Безруких [4], Ф. Бутинця [5], С. Голова [6], К. Друрі [7], Ч.Т. Хорнгрена та Дж. Фостера [10] та багатьох інших.

З початком реформування національної системи обліку відповідно до міжнародних стандартів обліку та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), зокрема П(С)БО 16 “Витрати” [1], змінилися методологічні підходи до обліку витрат і, відповідно, визначення собівартості продукції (робіт, послуг). І особливо важливим для підприємств сільськогосподарської галузі стало прийняття П(С)БО 30 “Біологічні активи” [2], який встановлює принципово нові підходи до засад обліку в сільському господарстві.

Зважаючи на вище сказане, метою даної статті є розгляд та узагальнення поглядів вчених щодо витрат та собівартості в бухгалтерському обліку, розкриття нових підходів до обліку витрат і доходів в

сільському господарстві, спричинених прийняттям національного П(С)БО 30 “Біологічні активи”, а також їх впливу на формування інформації про витрати і собівартість в бухгалтерському обліку та звітності.

Облік витрат є чи не найскладнішою складовою бухгалтерського обліку. Зумовлено це насамперед тим, що сама категорія “витрати” досить складна. Складність її полягає насамперед у різному її науковому тлумаченні.

В.В. Сопко вважає, що “витрати – це термін процесу використання речовин і сил природи в процесі конкретного виду операційної (або неопераційної) діяльності; вони пов’язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи” [9, с.15]. На думку С.П. Безруких “... витратами виробництва прийнято називати витрати живої та уречевленої праці на виготовлення продукції, виконання робіт і послуг та їх реалізацію” [4, с. 223]. Повністю з ним погоджується і професор Ф.Ф. Бутинець: “Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати виробництва” [5, с. 136].

Підсумовуючи наведені думки дослідників, можна зробити висновок, що у вітчизняній теорії обліку витрат, яка базується на здобутках соціалістичної школи бухгалтерського обліку, вчені в основному трактують їх, як **використання ресурсів** в процесі господарської діяльності.

За такого підходу до визначення витрат, з ними дуже тісно пов'язана категорія *собівартості продукції*. Собівартість є грошовою формою власних витрат підприємства для свого процесу виробництва. Це важливий економічний показник, який характеризує діяльність підприємства. Він показує, чого коштує підприємству виробництво і збут продукції.

Собівартість є узагальнюючим показником продуктивності прикладеної та минулої праці. Через неї відображається ефективність використання основних засобів, матеріальних оборотних ресурсів, праці найманих робітників. Вона є базою для розрахунку ринкової ціни поряд з іншими важливими факторами, такими як попит та пропозиція.

Отже, собівартість є одним з основних інструментів управління виробництвом, що виражається в її порівнянні з доходом від реалізації продукції та прибутком. На основі даних про собівартість продукту приймається рішення про доцільність його виробництва (збільшення обсягів виробництва), вибір асортименту виготовлюваної продукції, шляхи зниження витрат на її виробництво. Тому важко переоцінити важливість такої категорії, як собівартість для управління. І.В. Малишев навіть вказує на те, що кінцева задача обліку виробництва зводиться до визначення індивідуальних витрат підприємства

на створення нового продукту і визначення собівартості його одиниці [8, с. 100]. Однак, на сьогодні чітко визначення поняття собівартості в національних ПБО відсутнє, що, звичайно, є негативним явищем у вітчизняному бухгалтерському обліку.

Дещо інакше трактує поняття витрат С.Ф. Голов. Розглядаючи вичерпані та невичерпані витрати, в обох випадках він характеризує їх як збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі поточної діяльності [6, с. 60-61]. Таке визначення є більш ширшим в порівнянні з наведеними вище. Саме такий підхід застосовано до визначення витрат після проведення реформи системи бухгалтерського обліку в Україні. Методологічні засади його ведення визначені національними П(С)БО. Визначення витрат наводиться в п. 4 ПБО 3 “Звіт про фінансові результати”. У ньому вказано, що “витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період”.

Діюча методика обліку витрат базується на їх поділі на ті, котрі відносяться на продукт – ці витрати складають собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), та витрати періоду (рис.1).

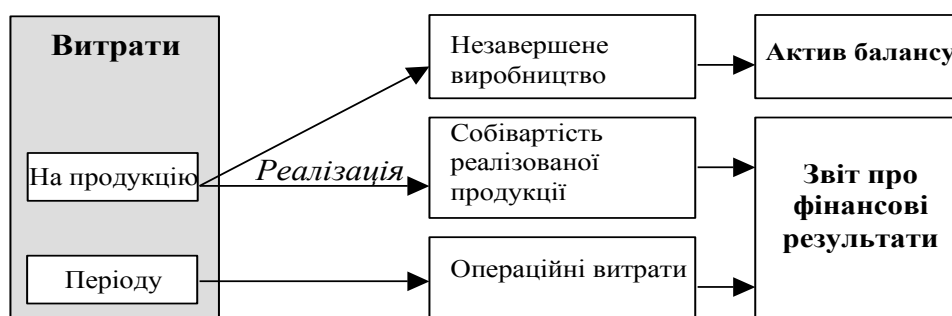


Рис. 1. Методика обліку витрат і відображення їх в фінансовій звітності та її зв'язок з поділом витрати по відношенню до реалізації

Суть цього поділу полягає в тому, що відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” до *собівартості реалізованої продукції* відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні

розподілені загальновиробничі витрати, що в сукупності складають виробничу собівартість, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. До *витрат періоду* відносяться адміністративні витрати, витрати

на збут та інші операційні витрати. Вони відображаються в у тому звітному періоді, в якому були здійснені.

Наслідком такого підходу є те, що в бухгалтерському обліку відображається лише інформація про виробничу собівартість (рах. 23 “Виробництво”) та собівартість реалізованої продукції (рах.90 “Собівартість реалізації”). Тобто, фінансовий облік не надає інформації про повну собівартість. Для цього потрібно робити додаткові вибірки і розподіляти частину адміністративних і збутових витрат на об’єкти обліку. В сучасних умовах це необхідно здійснювати в межах так званого управлінського (внутрішньогосподарського) обліку.

Формування собівартості відбувається через віднесення витрат на конкретний *об’єкт*. **Об’єктом витрат** є не лише конкретний продукт, а й певний виробничий

процес, місце виникнення витрат (підрозділ, цех), вид діяльності. Все залежить від потреб управління і рішень, які необхідно прийняти.

З 1 січня 2007 року діятимуть принципово нові підходи в обліку сільськогосподарської діяльності, покладені П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Цей стандарт змінює об’єкти обліку в сільському господарстві, пріоритети оцінки активів, порядок обліку витрат та доходів і, відповідно, порядок визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Виходячи з норм, наведених в ПБО 30, можна стверджувати, що об’єктами обліку витрат в сільському господарстві в узагальненому вигляді є:

- біологічні активи, група біологічних активів;
 - сільськогосподарська продукція;
 - сільськогосподарська діяльність
- (рис. 2.)

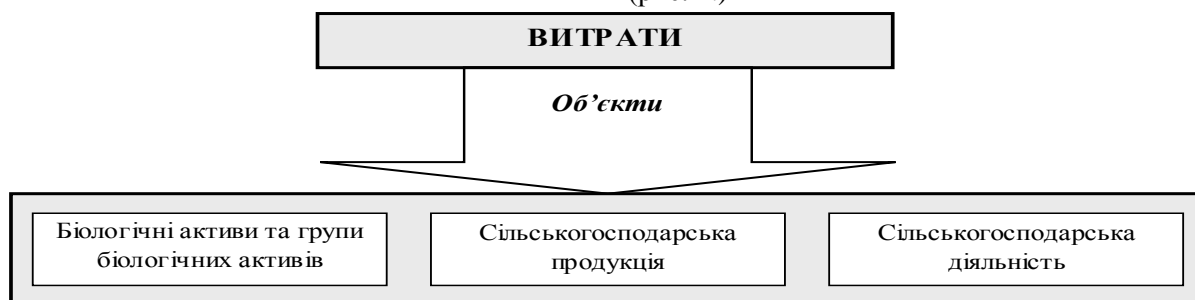


Рис. 2. Об’єкти обліку витрат в сільськогосподарському виробництві

Відповідно до ПБО 30 “Біологічні активи”, **біологічний актив** – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. **Група біологічних активів** – сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин. В цьому ж стандарті виділяються окремі типи біологічних активів, такі як додаткові, поточні та довгострокові.

Важливе значення для подальшого розуміння нововведень в обліку сільськогосподарської діяльності є поняття “біологічне перетворення”. Відповідно до стандарту, це якісні і кількісні зміни біологічних активів. Саме в результаті

біологічного перетворення отримують додаткові біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Згідно із таким новим поглядом власне **сільськогосподарська діяльність** представляє собою процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання додаткових біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції в результаті чого є ймовірність отримання економічних вигод. Тому витрати в сільському господарстві слід розглядати саме в аспекті управління біологічними перетвореннями.

Відповідно до п. 17 ПБО 30, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до ПБО 16 "Витрати".

До складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Відзначимо, що відповідно до П(С)БО 30 для біологічних активів та сільськогосподарської продукції пріоритетною є їх оцінка за справедливою вартістю. В зв'язку з цим значно змінилися підходи в обліку витрат та доходів в сільському господарстві та, відповідно, визначення фінансових результатів.

Згідно П(С)БО 30, на відміну від існуючої практики, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності складається з трьох складових:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Відповідно до П(С)БО 30, фінансовим результатом від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів є доходи (витрати) від первісного визнання, які визначаються, як різниця між справедливою вартістю одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів та витратами, пов'язаними з одержанням такої продукції та біологічних активів.

Проектом Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [3] пропонується під час отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів робити наступні записи (табл. 1):

Таблиця 1. Відображення доходів (витрат) від первісного визнання с.-г. продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображені витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	23	13, 20, 23, 27, 66, 65, 91
2.	Оприбуткована сільськогосподарська продукція	27	23
3.	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції (на суму різниці між кредитом і дебетом рах. 23)	23	71
3 а.	Відображено коригування суми доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції визначеної на кожен дату балансу до фактичної суми доходу від первісного визнання визначеної в кінці року:		
	в разі перевищення доходу визначеного в кінці року над сумою доходів визнаних протягом року	23	71
	в разі перевищення суми доходів визнаних протягом року над сумою доходу визначеного в кінці року (червоне сторно)	23	71
4.	Визнано витрати від первісного визнання с.-г. продукції (на суму різниці між дебетом і кредитом рах. 23)	94	23
4 а.	Відображено коригування суми витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції визначеної на кожен дату балансу до суми фактичних витрат від первісного визнання визначеної в кінці року:		
	в разі перевищення суми витрат визначеної в кінці року над сумою витрат визначеної протягом року	94	23
	в разі перевищення суми витрат визначеної протягом року над сумою витрат визначеної в кінці року (червоне сторно)	94	23

Для більшої зрозумілості і наочності послідовності здійснення записів на рахунках подамо ці операції у вигляді схеми (рис. 3).

Номери на схемі відповідають номерам господарських операцій наведених у таблиці 1.

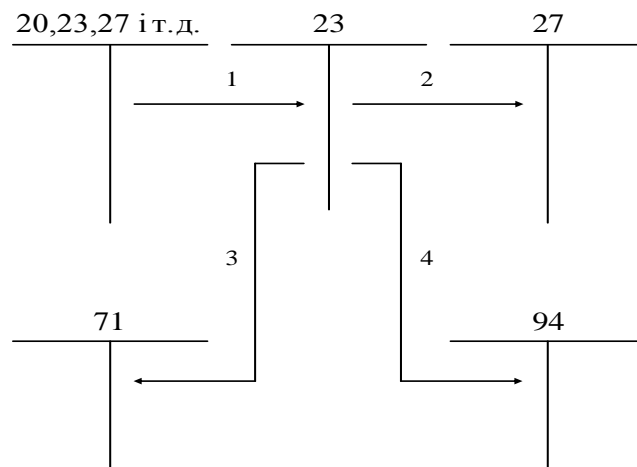


Рис. 3. Відображення первісного визнання сільськогосподарської продукції та фінансового результату від первісного визнання

Виходячи з таблиці 1 та рисунку 3 видно, що залишку по рахунку 23 в кінці звітнього періоду немає. Різниця між дебетом і кредитом рахунку 23 списується на рахунок 71 (дохід) або рахунок 94 (витрати).

Здавалося б все, проблем немає. Проте, пп. 7.4. проекту Методрекомендацій визначено, що доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних доходів (витрат) в кінці звітнього (календарного) року або на кожен дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної в кінці звітнього (календарного) року. До речі, дана норма в П(С)БО 30 відсутня.

Як відомо, звітним періодом для сільськогосподарських підприємств є рік. Щокварталу підприємства подають проміжну звітність, яка включає Баланс (ф. №1) та Звіт про фінансові результати (ф. №2). Тоді, якщо визнавати дохід або витрати від первісного визнання в кінці року, то на дату проміжної звітності можливі випадки, коли по рахунку 23 залишиться дебетове або кредитове сальдо. Отже, виходить, що у випадку дебетового сальдо у Балансі відобразатимуться витрати на біологічні перетворення по продукції, яка

вже визнана в Балансі по окремій статті. А що ж тоді взагалі буде у випадку кредитового сальдо по рахунку 23? Тому такий підхід, на нашу думку, є неприпустимим.

У зв'язку з цим необхідно визнавати дохід (витрати) від первісного визнання на кожен дату балансу. Тоді залишку по рахунку 23 на дату балансу не буде. Проте, в кінці року фінансовий результат від первісного визнання може відрізнитися від того, що визначений на проміжну дату. Це, очевидно, пов'язано з витратами, які ще будуть понесені на біологічні перетворення щодо продукції, яка вже була визнана в попередніх періодах. Тому фінансові результати в кінці року необхідно буде відкоригувати (операції (3 а) і (4 а) таблиці 1).

Як видно із таблиці 1 під час коригування в кінці року доходів (витрат) від первісного визнання, витрати, які фактично були здійснені після первинного визнання сільгосппродукції та/або додаткових біологічних активів будуть списуватись на зменшення іншого операційного доходу або збільшення інших операційних витрат. Фактично ж вони повинні включатися до собівартості виробленої продукції.

Друга складова фінансового результату від сільськогосподарської діяльності – фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції та

біологічних активів. Він являє собою дохід (виручку) від реалізації, який визначається, як і раніше, відповідно до П(С)БО 15 “Дохід”.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по реалізації сільськогосподарської продукції наведено в таблиці 2.

Таблиця 2. Відображення в обліку реалізації с.-г. продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списана собівартість реалізованої с.-г. продукції	90	27
2.	Нараховано дохід за реалізовану с.-г. продукцію	36	70
3.	Відображено суму ПДВ	70	64

Як вже зрозуміло з таблиці 2, сільськогосподарську продукцію з кредиту рахунку 27 ми списуємо по справедливій (балансовій) вартості. Отже і в **дебеті рахунку 90 вже відобразатиметься не фактична собівартість** реалізованої продукції, а справедлива (балансова) вартість сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів.

Тоді, по-перше, необхідно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, зазначивши, що в разі реалізації сільськогосподарської продукції оціненої за справедливою вартістю, по дебету рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Доцільним в цьому плані було б змінити і назву рахунку – “Реалізація”.

По-друге, в кінці року сільськогосподарські підприємства подають річну статистичну звітність, зокрема, форму №50-сг “Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. В таблиці 1 “Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції” даної форми в графі 6 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, інформація про яку на сьогодні береться з рахунку 90. Після введення в дію П(С)БО 30 для заповнення цієї графі потрібно буде робити вибірки по причині наведеній вище. Крім того, форма № 50-сг

буде доповнена окремою таблицею, в котрій повністю наводитиметься інформація про собівартість продукції. Отже, П(С)БО 30 не враховано дані моменти, що додасть додаткової роботи практикуючим бухгалтерам.

І головне, як відомо, елементами методу бухгалтерського обліку є оцінка і калькуляція. Основою оцінки засобів підприємств та здійснюваних господарських процесів є фактична собівартість. Калькуляція і є способом вимірювання собівартості. Саме калькуляційні розрахунки є важливою базою для порівняння зроблених витрат і одержаних результатів. Натомість, П(С)БО 30 відкидає дані принципи і пріоритетною визнає оцінку за справедливою вартістю на основі ринкових цін, що звичайно є необґрунтованим, таким, що суперечить теоретичним основам обліку та Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, і підтверджує висновки, зроблені нами ще при розгляді міжнародного стандарту 41 “Сільське господарство” [11].

І, нарешті остання складова фінансового результату – зміна справедливої вартості біологічних активів. Дохід (витрати) від зміни справедливої вартості відображається у складі інших операційних доходів (витрат) на кожну дату балансу. При цьому Проектом передбачено робити наступні бухгалтерські записи (табл. 3):

Таблиця 3. Відображення зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Визнано дохід від зміни вартості біологічних активів (на позитивну різницю зміни справедливої вартості)	18, 21	71
2.	Визнано витрати від зміни вартості біологічних активів (на від’ємну різницю зміни справедливої вартості)	94	18, 21
3.	Списано на фінансові результати:		
	дохід	71	79
	витрати	79	94

З викладеного вище можна зробити висновок про подальший і значний відхід від традиційного розуміння витрат в бухгалтерському обліку, що було започатковано ще прийняттям ПБО 16 “Витрати”, і перенесення такої важливої складової бухгалтерського обліку, як облік витрат і визначення собівартості в сферу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Особливо ця тенденція викреслилася із прийняттям ПБО 30 “Біологічні активи”, котрим започатковано нові підходи до відображення в бухгалтерському обліку виробництва сільськогосподарської продукції, а, отже, і витрат в сільськогосподарському виробництві.

На наш погляд, це зумовлює необхідність вироблення і обґрунтування нових теоретичних основ обліку витрат в сільському господарстві і негайну розробку методичних рекомендацій з внутрішньогосподарського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями);

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790;

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (Проект). // Облік і фінанси АПК”. – 2006. – № 6.

4. *Безруких П.С. и др.* Учет затрат и калькулирование в промышленности: вопросы теории, методологии и организации. // Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комисарова И.П. – М.: Финансы и статистика. – 1989.;

5. *Бутинця Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малуга Н.М., Чижевська Л.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.;

6. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

7. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

8. *Мальшев И.В.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для с.-х. вузов. – М.: Финансы и статистика, 1981 – 263 с.;

9. *Сопко В.В., Петрик А.Н.* Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техніка, 1988. – 112 с.;

10. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.

11. *Мельничук Б.В.* Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – С. 29-34.

МЕЛЬНИЧУК Борис Вікторович – аспірант Національного аграрного університету

Наукові інтереси:

- облік витрат;
- управлінський облік;
- облік біологічних активів.