

ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ: ЇХ ЗМІСТ ТА СПЕЦИФІКА ВИКОРИСТАННЯ У САДІВНИЦТВІ

Г. Ю. Аніщенко, к.е.н.

Уманський національний університет садівництва

У зв'язку із запровадженням у господарську практику сільського господарства України П(С)БО 30 «Біологічні активи» виникло багато дискусій у наукових колах щодо актуальних положень обліку таких активів, які активно досліджують С. Голов, В. Жук, Т. Кучеренко, П. Сук та інші. Специфіка функціонування окремих галузей сільського господарства накладає свій відбиток на визнання та порядок використання даних облікових категорій. У садівництві ми одночасно маємо справу з багаторічними насадженнями, які відносяться до складу необоротних активів, а також отриманою від них продукцією та додатковими біологічними активами. Сучасними проблемами обліку у плодоягідному виробництві серед вітчизняних вчених займаються В. Жук, В. Коміренко, І. Костирко, А. Харитонova. В той же час є ряд актуальних питань, які потребують вирішення. До них відносять наступні:

- в організації обліку – необхідність раціональної організації обліку витрат на створення багаторічних насаджень та догляд за ними (біологічні перетворення); виділення окремих центрів витрат, доходів та інвестицій;
- у фінансовому обліку – відображення інформації про зміну вартості довгострокових біологічних активів (результатів від переоцінки); застосування справедливої оцінки як до оприбуткованої продукції, так і самих насаджень;
- в управлінському обліку – потреба у виборі найбільш прийняттого методу обліку і калькулювання, необхідність перегляду складу витрат та застосування додаткових ознак їх класифікації для управлінських потреб.

Крім вказаних напрямів, на наш погляд, є ще ряд суттєвих виробничих ситуацій, які можуть бути властиві лише садівничим підприємствам, та які потребують особливо ретельного підходу до розуміння їх сутності та можливих альтернативних варіантів відображення їх в обліку. Діюча облікова практика не передбачає ситуацій, коли внаслідок явища періодичності плодоношення (властиве окремим видам та сортам зерняткових культур) підприємство втрачає можливість одержання врожаю у звітному періоді. У такому разі усі понесені витрати не можна відносити до групи витрат, які сталися внаслідок надзвичайних подій, так як відсутність врожаю пояснюється не погодними умовами, а біологічними особливостями відповідних активів. Усі агротехнічні заходи проведені у звітному році – полив, застосування комплексного захисту насаджень від шкідників і хвороб, удобрення ґрунту, а головне – ліквідація наслідків активізації росту (додаткова обрізка), по суті, стосується операцій на поліпшення багаторічних насаджень, тобто відновлення їх корисності. У зв'язку з цим можливі різні варіанти відображення суми витрат в обліку. Згідно П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» витрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, тобто самих насаджень, то на відповідну суму зменшується їх балансова (залишкова) вартість. Якщо ж у

наступних звітних періодах ознаки зменшення корисності активу перестануть існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а самі насадження підлягають дооцінці.

Витрати на невід’ємне відновлення (поліпшення) належать до витрат капітального характеру, а тому підлягають віднесенню на капітальні інвестиції з наступною зміною облікової вартості довгострокових біологічних активів рослинництва.

Щодо першого положення, то дуже важко встановити міру втрат та вигод при погіршенні чи покращенні ефективності активу. Відносно другого, то відсутніми є чіткі сумові критерії, коли вартість «ремонтну» саду вважати капітальними інвестиціями. Жоден з перелічених способів не відповідає тим умовам, внаслідок яких у звітному році недодержано врожай.

У зв’язку з цим витрати, спрямовані на підтримання біологічної продуктивності за своїм економічним змістом та відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» є прямими витратами виробничого характеру, а значить – повинні бути віднесені до конкретного об’єкта витрат – на окремий аналітичний рахунок у складі синтетичного рахунку 23 «Виробництво». А тому виникають варіанти наступного їх відображення:

- списання всієї суми витрат на субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

- накопичення витрат на утримання саду цього року в якості незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

У такій ситуації за умови відсутності продукції результат від первісного визнання достовірно віднести неможливо, а наявність незавершеного виробництва для даної галузі є нетиповим. Крім того, у подібній ситуації можливе порушення одного з головних принципів – відповідності доходів і витрат, адже в одному році здійснюють витрати, а в наступному – оприбутковуватиметься врожай та нараховуватимуться пов’язані з цим доходи. Вважаємо, що виробничі витрати за подібними ситуаціями доцільно відносити до витрат майбутнього року, а рахунки з обліку виробничих витрат у садівництві звітного року підлягатимуть закриттю. У наступному операційному циклі такі витрати формуватимуть виробничу собівартість нового врожаю, на що, по суті, й були націлені усі технологічні операції попереднього року.

Отже, з метою удосконалення обліку витрат на утримання саду при неодоленні врожаю у звітному періоді (за винятком ситуацій, пов’язаних з 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 майбутнього врожаю. Для цього у Наказах про облікову політику садівничих підприємств необхідно окремим пунктом передбачити умови виникнення відповідних витрат, а до робочих планів рахунків додати аналітичні рахунки з обліку витрат майбутніх періодів.