

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

К. В. Безверхий, к.е.н., головний бухгалтер
ТОВ «Нью-Паріс», м. Київ
С. І. Ковач, к.е.н., доц.,
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІК ТА ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

АННОТАЦІЯ. У статті розглянуто порядок організації та методики бухгалтерського обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, біологічні активи, сільськогосподарське підприємство, оцінка, П(С)БО 300 «Біологічні активи».

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрен порядок организации и методики бухгалтерского учета биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, биологические активы, сельскохозяйственное предприятие, оценка, П(С)БУ 30 «Биологические активы».

ABSTRACT. The organization and methods of accounting of biological assets in agricultural enterprises are dealt in the article.

KEY WORDS: accounting, biological assets, agricultural enterprise, evaluation, AS 30 «Biological Assets».

У процесі підготовки фінансової звітності сільськогосподарських підприємств ключову роль займає оцінка біологічних активів, які можуть складати до 40—50 % валюти балансу сільськогосподарського підприємства [1, с. 122], а це основний актив, який генерує його виручку. Звідси, особливого значення набуває питання бухгалтерського обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду.

Питанням організації і методики бухгалтерського обліку біологічних активів у різні часи займалися як вітчизняні, так і зару-

біжні вчені-економісти, зокрема А. Береза, Ф. Бутинець, І. Ватуля, Г. Виручасва, Т. Вовчук, Ю. Газізьянова, Л. Гладка, С. Голов, В. Жук, І. Замула, Н. Золотарьова, О. Канцуров, Г. Кірейцев, М. Коцупатрий, В. Моссаковський, М. Огійчук, В. Пархоменко, М. Пятов, І. Смірнова, Л. Сук, С. Хомовий та інші. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання організації і методики бухгалтерського обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах залишається недостатньо дослідженим. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Метою даного дослідження є вдосконалення організації та методики обліку біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах з урахуванням національного та міжнародного досвіду.

Головною особливістю бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств є те, що більша частина їх операцій пов'язана з відображенням біологічних активів (далі — БА), під якими в п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» розуміється «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» [2]. Біологічні перетворення — процес якісних і кількісних змін біологічних активів [2]. Результатом біологічного перетворення є зміна кількості або якості існуючих біологічних активів, нові біологічні активи та сільськогосподарська продукція.

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок відображення БА описано вкрай лаконічно, тому про деякі облікові нюанси можна дізнатися з Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Мінфіну України від 29.12.06 р. № 1315 (далі — Методичні рекомендації № 1315) [3].

Згідно з п. 6 П(С)БО 30 «Біологічні активи», об'єкт бухгалтерського обліку — окремий вид БА або їх група (табл. 1).

Вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] ураховано й у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Мінагрополітики України від 21.02.08 р. № 73 [4].

Таблиця 1

ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ БА

№ з/п	Об'єкт БА	Сфера діяльності	
		Рослинництво (п. 3.3 Метод-рекомендацій № 1315) [3]	Тваринництво (п. 3.4 Метод-рекомендацій № 1315) [3]
1	1. Вид БА	зернові, корми, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові, ягідні рослини, виноград, картопля тощо	велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо
2	2. Підвид БА (однорідні групи)	озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо	корови та бики-плідники основного стада, свині та хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо
3	3. Окремі БА	ячмінь, кукурудза, соняшник тощо	—

Водночас чіткої картини ведення обліку згадані документи не надають, тому з деяких питань доводиться звертатись до міжнародного аналога П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] — МСБО 41 «Сільське господарство» [5].

Загальний принцип бухгалтерського обліку БА полягає в тому, що вони відображаються *на дату балансу* за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2]). Виняток із цього правила становлять лише такі ситуації (п. 11 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2]): а) справедливую вартість БА на дату балансу достовірно визначити неможливо. У такому разі БА оцінюються за первісною вартістю до періоду, в якому можливо визначити їх справедливую вартість; б) підприємство є платником податку на прибуток. Тоді воно вправі обрати інший варіант. Цей виняток зроблено з метою наближення складання податкової та фінансової звітності та є вітчизняним «ноу-хау», оскільки в МСБО 41 «Сільське господарство» [5] аналогічні норми відсутні.

Правила оцінки БА при первісному відображенні та на дату балансу наведено у табл. 2.

Таблиця 2

ПРАВИЛА ОЦІНКИ БА

№ з/п	Метод обліку	
	Первісне визнання	Оцінка на дату балансу
1	<p>Довгострокові БА</p> <p>відображаються в обліку капітальних інвестицій (п. 4.4 Методрекомедацій № 1315 [3]); БА, придбані за плату, оприбутковують за первісною вартістю, що складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання (п. 7 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 4.1 Методрекомедацій № 1315 [3]);</p> <p>безоплатно одержані БА оприбутковують за первісною вартістю з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою (п. 8 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 4.2 Методрекомедацій № 1315 [3]);</p> <p>БА, придбані в обмін на подібний БА, оприбутковують за первісною вартістю переданого БА; БА, придбані в обмін на неподібний БА, оприбутковують за первісною вартістю переданого БА, збільшеною (зменшеною) на суму коштів (їх еквівалентів, що підлягають списаттю (отриманню) за обмінною операцією (п. 4.5 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>	<p>Оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.1 Методрекомедацій № 1315 [3]);</p> <p>БА, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнають і відображають за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу та витрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.8 Методрекомедацій № 1315 [3]). Коли виникає можливість визначити справедливу вартість довгострокового БА, нараховування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових БА, що оцінюються за справедливою вартістю (п. 5.15 Методрекомедацій № 1315 [3]). Якщо підприємство — платник податку на прибуток, довгострокові біоактиви можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу й витрат від зменшення корисності (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2])</p>

2	<p style="text-align: center;">Незрілі довгострокові БА</p> <p>— до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витраг, понесених на їх закладку та вирощування. При переведенні їх до відповідної групи зрілих довгострокових БА їх вартість переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо її можна достовірно визначити. Коли ж справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися й обліковуватися в порядку, визначеному в П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 5.16 Методрекомендацій № 1315 [3])</p>
3	<p style="text-align: center;">Поточні БА, переведені у склад довгострокових БА</p> <p>відображають в обліку капітальних інвестицій; — оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визначеною на дату переведення (п. 4.4 Методрекомендацій № 1315 [3])</p>
4	<p style="text-align: center;">Поточні БА</p> <p>— оцінюють аналогічно довгостроковим БА, але не включають до складу капітальних інвестицій</p> <p>оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.1 Методрекомендацій № 1315 [3]); БА, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображають за первісною вартістю й оцінюють відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» до періоду, в якому стає можливим визначити справедливу вартість (п. 11 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.18 Методрекомендацій № 1315 [3]). Якщо підприємство — платник податку на прибуток, поточні БА можуть визнавати та відображати за первісною вартістю (за П(С)БО 9 «Запаси»), окрім поточних БА рослинництва, які визнаються й відображаються як незавершене виробництво</p>

ПРАВИЛА ОЦІНКИ БА

№ з/п	Метод обліку	
	Первісне визнання	Оцінка на дату балансу
5	<p>Поточні БА рослинництва, що не досягли зрілості й технологічного процесу створення яких не завершено</p> <p>якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити, визнають активом і відображають у складі поточних БА. На момент початку збирання врожаю такі БА списують із балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва; коли ж їх справедливую вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо, то їх відображають як незавершене виробництво й оцінюють за виробничою собівартістю згідно з П(С)БО 16 «Витрати». Доходи й витрати від зміни оцінок таких поточних БА відображаються відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (п. 5.19 Методрекомендацій № 1315 [3]); коли стає можливим визначити справедливу вартість поточних БА, їх переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу (п. 5.20 Методрекомендацій № 1315 [3])</p>	
6	<p>Додаткові БА</p> <p>— відображають в обліку в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від БА (п. 9 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 2.7 Методрекомендацій № 1315 [3]);</p> <p>— у разі первісного визнання оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю, визначеною згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (п. 9 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 6.1 Методрекомендацій № 1315 [3]);</p> <p>— додаткові БА, що не беруть участі в сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, напрямків їх подальшого використання не визначено тощо), оцінюються відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»;</p> <p>— додаткові БА рослинництва після їх первісного визнання та відокремлення від БА та/або ґрунту визнаються запасом й обліковуються у складі продукції сільськогосподарського виробництва (п. 6.10 Методрекомендацій № 1315 [3])</p>	

Сільськогосподарська продукція	
7	<p>відображається в обліку в тому звітному періоді, в якому її відокремлено від БА (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 2.4 Методрекомедацій № 1315 [3]); оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 6.1 Методрекомедацій № 1315 [3])</p> <p>— оцінюється та відображається відповідно до П(С)БО 9 (п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 6.10 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>
8	<p>Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо</p> <p>— активом не визнаються, витрати на їх утилізацію включають до складу інших операційних витрат (п. 6.9 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>
9	<p>БА, що не використовується в сільськогосподарській діяльності, очікуваний строк використання якого більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)</p> <p>— визнається основним засобом (п. 2.2 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>
10	<p>БА, що не використовується в сільськогосподарській діяльності, зі строком використання менше одного року</p> <p>— визнається запасом (п. 2.2 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>
11	<p>БА, визнаний активом у результаті минулих подій, щодо якого існує ймовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічних вигод</p> <p>— у звітному періоді активом не визнається, а його вартість належить до інших витрат операційної діяльності (п. 2.3 Методрекомедацій № 1315 [3])</p>

Метою методу обліку за справедливою вартістю є відображення БА в обліку за реальною ринковою ціною. Адже специфіка обліку в сільському господарстві полягає в тому, що протягом досить тривалого періоду сільськогосподарське підприємство може нести лише витрати на перетворення БА (зміну якісних або кількісних характеристик БА), а дохід фактично виникає лише в періоді їх реалізації. Для уникнення таких облікових «перекосів» у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] надається пріоритет обліку БА за справедливою вартістю, що може визначатися виходячи з: а) цін, які виникли на відповідні БА на активному ринку на звітну дату, цінових пропозицій постійних контрагентів (покупців і заготівельних організацій), цін підприємств регіону, які продають подібні БА (п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.2 Методрекомедацій № 1315 [3]); б) останньої ринкової ціни щодо операції з такими БА — якщо немає активного ринку на такі активи й за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство (пп. 14.1 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.3 Методрекомедацій № 1315 [3]); в) ринкових цін на подібні БА, відкоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей чи ступеня завершеності біологічних перетворень (пп. 14.2 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.4 Методрекомедацій № 1315 [3]); г) додаткових показників, що характеризують рівень цін на БА, зокрема за вартістю сільськогосподарської продукції чи іншої продукції, яку можна отримати при припиненні процесів життєдіяльності БА (велика рогата худоба, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів). Фермерське господарство може самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки БА з їх застосуванням (пп. 14.3 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.5 Методрекомедацій № 1315 [3]); д) теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від БА, обчисленої відповідно до п.п. 11 — 14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» — у разі відсутності інформації про ринкові ціни БА (п. 15 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 5.6 Методрекомедацій № 1315 [3]).

Існує кілька варіантів обчислення справедливої вартості БА, тому недостатньо аргументів для зауваження щодо неможливості встановлення справедливої ціни БА.

При відображенні БА в балансі за справедливою вартістю вона зменшується на очікувані витрати на місці продажу, до яких у п. 4

П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] відносять витрати, пов'язані з продажем БА та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані при реалізації продукції. З огляду на нову редакцію МСБО 41 «Сільське господарство» [5] до складу таких витрат включаються також витрати на транспортування продукції до місця продажу, хоча в п. 5.1 Методрекомендацій № 1315 [3] наводяться застарілі положення, за якими транспортні й інші витрати на збут до витрат на місці продажу не належать.

На першу дату балансу після визнання БА первісна вартість, за якою БА відображаються на балансі, порівнюється з їх справедливою вартістю. При цьому можливі такі результати:

— первісна вартість БА менша від справедливої — різницю включають до доходів і відображають кореспонденцією: Дт 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» Кт 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [6];

— первісна вартість БА більша від справедливої — у цьому разі різницю відносять до витрат: Дт 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» Кт 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю», 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» [6].

Надалі при зміні справедливої вартості БА внаслідок якісних або кількісних характеристик результати цих змін в аналогічному порядку відображають на субрахунках 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [6].

Так, згідно з п. 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2] і п. 7.2 Методрекомедацій № 1315 [3] витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями БА визнаються витратами основної діяльності. Облік таких витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат, відповідними об'єктами обліку БА (окремі види БА та/або їх група), на рахунку обліку виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Далі різницю між справедливою вартістю БА та витратами, пов'язаними з їх біологічними перетвореннями, включають до доходів (витрат) від первісного визнання БА (п. 18 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [2], п. 7.1 Методрекомедацій № 1315 [3]). Тобто, в національній методології обліку до кожного БА відкривається відповідний субрахунок на рахунку 23 «Виробництво», на якому відображають витрати на їх перетворення. Наприкінці звітного періоду такі витрати списують на субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [6].

Таким чином, для сільськогосподарських підприємств актуальність проблеми організації і методики бухгалтерського обліку та оцінки таких специфічних видів активів, як біологічні (тварини та рослини), як ми з'ясували, очевидна. Правила, норми, стандарти, що дозволяють вести бухгалтерський облік таких активів належним чином, нечітко прописані у вітчизняних П(С)БО.

Бібліографічний список

1. Береза А.О. Учет биологических активов по МСФО / А. О. Береза // Бухгалтерський учёт. — 2011. — № 9. — С. 122—125.
2. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Затверджені наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/index.htm.
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwxfa/index.htm.