

Организация бухгалтерского учета биологических активов в фермерских хозяйствах Украины

В статье рассмотрена организация бухгалтерского учета биологических активов в фермерских хозяйствах. Изложены особенности законодательного и нормативно-правового регулирования их учета в таких хозяйствах согласно национальных и международных стандартах бухгалтерского учета

Учет биологических активов занимает ведущую роль в учете фермерских хозяйств, поскольку это основной актив, который генерирует выручку. БА могут составлять до 40-50% валовой балансовой стоимости фермерского хозяйства [1, с. 122].

Главной особенностью бухгалтерского учета фермерских хозяйств является то, что большая часть их операций связана с отражением биологических активов (далее — БА), под которыми в п. 4 П(С)БУ 30 „Биологические активы” понимается: „животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить иным способом экономические выгоды” [2].

Вопросами организации бухгалтерского учета биологических активов в различные времена занимались, как отечественные, так и зарубежные ученые-экономисты, в частности А. Береза, А. Богданюк, Т. Бондур, Ф. Ефимова, И. Ватуля, Г. Виручаева, М. Вишневский, Т. Вовчук, В. Габбасов, Ю. Газизьянова, Л. Гладкая, С. Голов, Н. Гончаренко, В. Жук, И. Замула, Н. Золотарева, А. Канцуров, Г. Кирейцев, М. Коцупатрый, Т. Кучеренко, В. Моссаковский, М. Огийчук и В. Пархоменко, М. Пятов и И. Смирнова, Л. Сук и П. Сук, С. Хомов и другие. Однако, в настоящее время, в научно-практической литературе вопросы организации бухгалтерского учета биологических активов в фермерских хозяйствах не нашли широкого отражения. Следовательно, этот вопрос является актуальным для дальнейшего исследования и научно-практических дискуссий.

Согласно п. 6 П(С)БУ 30 „Биологические активы” объект бухгалтерского учета — отдельный вид БА или их группа (табл. 2.1).

В П(С)БУ 30 „Биологические активы” порядок отражения БА в учете описан крайне лаконично, поэтому многие учетные особенности можно узнать из Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету биологических активов, утвержденных приказом Минфина Украины от 29.12.06 г. № 1315 (далее — Методические рекомендации №1315) [3].

Требования П(С)БУ 30 „Биологические активы” относительно применения специализированных форм первичных документов по учету долгосрочных и текущих биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях учтены и в Методических рекомендациях, утвержденных приказом Минагрополитики Украины от 21.02.2008 г. № 73 [4].

№ п/п	Объект БА	Сфера деятельности	
		Растениеводство (п. 3.3 Методических рекомендаций № 1315) [3]	Животноводство (п. 3.4 Методических рекомендаций № 1315) [3]
1	Вид БА	зерновые, корма, масличные, эфиромасличные, технические, прядильные, овощные, лекарственные, цветочные, плодовые, ягодные растения, виноград, картофель и т.п.	крупный рогатый скот, свиньи, овцы, птица, пушные звери, семьи пчел и т.п.
2	Подвид БА (однородные группы)	озимые и яровые зерновые, косточковые, зернышковые, орехоплодные и т.п.	коровы и быки-производители основного стада, свиньи и хряки-производители основного стада, животные на выращивании и откорме и т.п.
3	Отдельные БА	ячмень, кукуруза, подсолнук и т.п.	–

Таблица 2.1. Объекты учета БА
Источник: собственная разработка

Вместе с тем четкого представления о ведении учета указанные документы не дают, поэтому по некоторым вопросам приходится обращаться к международному аналогу П(С)БУ 30 „Биологические активы” [4] – МСБУ 41 „Сельское хозяйство” [5].

Общий принцип бухгалтерского учета БА состоит в том, что они отражаются на дату баланса по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [4]). Исключение из этого правила составляют только следующие ситуации (п. 11 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [4]):

- 1) справедливую стоимость БА на дату баланса достоверно определить невозможно. В таком случае БА оцениваются по первоначальной стоимости до периода, в котором возможно определить их справедливую стоимость;

- 2) предприятие является плательщиком налога на прибыль. Тогда оно вправе выбрать иной вариант отражения в учете. Это исключение сделано в целях сближения налогового и бухгалтерского учета и является отечественным „ноу-хау”, поскольку МСБУ 41 „Сельское хозяйство” [5] аналогичных альтернатив не допускает.

Правила оценки БА при первоначальном отражении и на дату баланса приведены в табл. 2.2.

Цель принципа учета по справедливой стоимости состоит в отражении БА в учете по реальной рыночной цене. Ведь специфика сельхозучета состоит в том, что в течение весьма длительного периода фермерское хозяйство может нести только расходы на преобразование БА (изменение качественных или количественных характеристик БА), а доход фактически возникает лишь в периоде их реализации. Во избежание таких учетных „перекосов” в П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2] отдается приоритет учету БА по справедливой стоимости, которая может определяться исходя из:

1. цен, которые сложились на соответствующие БА на активном рынке на отчетную дату, ценовых предложений постоянных контрагентов (покупателей и заготовительных организаций), цен предприятий региона, продающих подобные БА (п. 13 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п.5.2 Методрекомендаций № 1315 [3]);
2. последней рыночной цены по операции с такими БА — если нет активного рынка на такие активы и при условии отсутствия существенных отрицательных изменений в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой действует предприятие (пп. 14.1 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.3 Методрекомендаций № 1315 [3]);
3. рыночных цен на подобные БА, откорректированных с учетом индивидуальных характеристик, особенностей или степени завершенности биологических преобразований (пп. 14.2 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.4 Методрекомендаций № 1315 [3]);
4. дополнительных показателей, характеризующих уровень цен на БА, в частности по стоимости сельскохозяйственной продукции или прочей продукции, которую можно получить при прекращении процессов жизнедеятельности БА (крупный рогатый скот, свиньи могут оцениваться по стоимости мясопродуктов). Фермерское хозяйство может самостоятельно установить состав таких показателей, разработать порядок их определения, а также методику оценки БА с их применением (пп. 14.3 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.5 Методрекомендаций № 1315 [3]);
5. нынешней стоимости будущих чистых денежных поступлений от БА, рассчитанной в соответствии с п.п. 11 — 14 П(С)БУ 28 „Уменьшение полезности активов” [9] — в случае отсутствия информации о рыночных ценах БА (п. 15 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.6 Методрекомендаций № 1315 [3]).

№ п/п	Метод учета	
	первоначальное признание	оценка на дату баланса
1.	Долгосрочные БА	
	<ul style="list-style-type: none"> отражаются в учете как капитальные инвестиции (п. 4.4 Методрекомендаций № 1315) [3]; БА, приобретенные за плату, учитывают по первоначальной стоимости, состоящей из расходов, фактически понесенных предприятием для их получения (п. 7 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 4.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); бесплатно полученные БА приходят по справедливой стоимости с учетом расходов, непосредственно связанных с доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью (п. 8 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 4.2 Методрекомендаций № 1315 [3]); БА, приобретенный в обмен на подобный БА, фиксируют по справедливой стоимости переданного БА; БА, приобретенный в обмен на неподобный БА, зачисляют по справедливой стоимости переданного БА, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, подлежащих к уплате (получению) по обменной операции (п. 4.5 Методрекомендаций № 1315 [3]) 	<ul style="list-style-type: none"> оцениваются по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); БА, справедливую стоимость которых на дату баланса достоверно определить невозможно, признают и отражают по первоначальной стоимости с учетом их износа и потерь от уменьшения полезности в соответствии с П(С)БУ 7 „Основные средства” [6] (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.8 Методрекомендаций № 1315 [3]). Если становится возможным определить справедливую стоимость долгосрочного БА, начисление амортизации на него прекращается и он переводится в группу долгосрочных БА, которые оцениваются по справедливой стоимости (п. 5.15 Методрекомендаций № 1315 [3]). Если предприятие — плательщик налога на прибыль, долгосрочные биоактивы могут признаваться и отражаться по первоначальной стоимости с учетом суммы их износа и потерь от уменьшения полезности (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2])
2.	Незрелые долгосрочные БА	
	<ul style="list-style-type: none"> до достижения продуктивного возраста могут оцениваться по сумме расходов, понесенных на их закладку и выращивание. При переводе их в соответствующую группу зрелых долгосрочных БА их стоимость переоценивают до справедливой стоимости, уменьшенной на расходы на месте продажи, если ее можно достоверно определить. Если справедливую стоимость невозможно определить, они могут оцениваться и учитываться в порядке, определенном в П(С)БУ 7 „Основные средства” [6] (п. 5.16 	

Методрекомендаций № 1315 [3])			
3.	<p align="center">Текущие БА, переведенные в состав долгосрочных БА</p> <ul style="list-style-type: none"> отражают в учете капитальных инвестиций; оценивают по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи, определенной на дату перевода (п. 4.4 Методрекомендаций № 1315 [3]) 		
4.	<p align="center">Текущие БА</p> <table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> оценивают аналогично долгосрочным БА, но не включают в состав капитальных инвестиций </td> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> оценивают по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); БА, справедливую стоимость которых на дату баланса достоверно определить невозможно, отражают по первоначальной стоимости и оценивают в соответствии с П(С)БУ 9 „Запасы” [7] до периода, в котором становится возможным определить справедливую стоимость (п. 11 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.18 Методрекомендаций № 1315 [3]). Если предприятие — плательщик налога на прибыль, текущие БА могут признавать и отражать по первоначальной стоимости (по П(С)БУ 9 „Запасы” [7]), кроме текущих БА растениеводства, которые признаются и отражаются как незавершенное производство </td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> оценивают аналогично долгосрочным БА, но не включают в состав капитальных инвестиций 	<ul style="list-style-type: none"> оценивают по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); БА, справедливую стоимость которых на дату баланса достоверно определить невозможно, отражают по первоначальной стоимости и оценивают в соответствии с П(С)БУ 9 „Запасы” [7] до периода, в котором становится возможным определить справедливую стоимость (п. 11 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.18 Методрекомендаций № 1315 [3]). Если предприятие — плательщик налога на прибыль, текущие БА могут признавать и отражать по первоначальной стоимости (по П(С)БУ 9 „Запасы” [7]), кроме текущих БА растениеводства, которые признаются и отражаются как незавершенное производство
<ul style="list-style-type: none"> оценивают аналогично долгосрочным БА, но не включают в состав капитальных инвестиций 	<ul style="list-style-type: none"> оценивают по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п. 10 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); БА, справедливую стоимость которых на дату баланса достоверно определить невозможно, отражают по первоначальной стоимости и оценивают в соответствии с П(С)БУ 9 „Запасы” [7] до периода, в котором становится возможным определить справедливую стоимость (п. 11 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 5.18 Методрекомендаций № 1315 [3]). Если предприятие — плательщик налога на прибыль, текущие БА могут признавать и отражать по первоначальной стоимости (по П(С)БУ 9 „Запасы” [7]), кроме текущих БА растениеводства, которые признаются и отражаются как незавершенное производство 		
5.	<p align="center">Текущие БА растениеводства, не достигшие зрелости и технологический процесс создания которых не завершен</p> <ul style="list-style-type: none"> если их справедливую стоимость можно достоверно определить, признают активом и отражают в составе текущих БА. На момент начала уборки урожая такие БА списывают с баланса с отнесением их стоимости на расходы производства; если их справедливую стоимость на дату баланса достоверно определить невозможно, то их отражают как незавершенное производство и оценивают по производственной себестоимости согласно П(С)БУ 16 „Расходы” [8]. Доходы и расходы от изменения оценок таких текущих БА отражаются в соответствии с П(С)БУ 9 „Запасы” [7] (п. 5.19 Методрекомендаций № 1315 [3]); когда становится возможным определить справедливую стоимость текущих БА, их переоценивают до справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи (п.5.20 Методрекомендаций № 1315 [3]) 		
6.	<p align="center">Дополнительные БА</p> <ul style="list-style-type: none"> отражают в учете в том отчетном периоде, в котором они отделены от БА (п. 9 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 2.7 Методрекомендаций № 1315 [3]); 		

	<ul style="list-style-type: none"> • при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи, или по производственной себестоимости, определенной согласно П(С)БУ 16 „Расходы” [8] (п. 9 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [1], п. 6.1 Методрекомендаций № 1315 [3]); • дополнительные БА, не принимающие участия в сельскохозяйственной деятельности (содержатся для продажи, направления их дальнейшего использования не определены и т.п.), оцениваются в соответствии с П(С)БУ 9 „Запасы” [7]; • дополнительные БА растениеводства после их первоначального признания и отделения от БА и/или почвы признаются запасом и учитываются в составе продукции сельскохозяйственного производства (п. 6.10 Методрекомендаций № 1315 [3])
7.	<p style="text-align: center;">Сельскохозяйственная продукция</p> <ul style="list-style-type: none"> • отражается в учете в том отчетном периоде, в котором она отделена от БА (п. 12 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 2.4 Методрекомендаций № 1315 [3]); • оценивается по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи, или по производственной себестоимости в соответствии с П(С)БУ 16 „Расходы” [8] (п. 12 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 6.1 Методрекомендаций N 1315 [3]) <ul style="list-style-type: none"> • оценивается и отражается в соответствии с П(С)БУ 9 (п. 12 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 6.10 Методрекомендаций № 1315 [3])
8.	<p style="text-align: center;">Бракованная сельскохозяйственная продукция и отходы, которые использовать в производственном процессе или реализовывать невозможно</p> <ul style="list-style-type: none"> • активом не признаются, расходы на их утилизацию включают в состав прочих операционных расходов (п. 6.9 Методрекомендаций № 1315 [3])
9.	<p style="text-align: center;">БА, не используемый в сельскохозяйственной деятельности, ожидаемый срок использования которого больше одного года (или операционного цикла, если он длиннее года)</p> <ul style="list-style-type: none"> • признается основным средством (п. 2.2 Методрекомендаций № 1315 [3])
10.	<p style="text-align: center;">БА, не используемый в сельскохозяйственной деятельности, ожидаемый срок использования которого менее одного года</p> <ul style="list-style-type: none"> • признается запасом (п. 2.2 Методрекомендаций № 1315 [3])
11.	<p style="text-align: center;">БА, признанный активом в результате прошлых событий, относительно которого существует вероятность того, что предприятие не извлечет в будущем экономической выгоды</p> <ul style="list-style-type: none"> • в отчетном периоде активом не признается, а его стоимость относится к прочим расходам операционной деятельности (п. 2.3 Методрекомендаций № 1315 [3])

Таблица 2.2. Правила оценки БА
 Источник: собственная разработка

Как видим, существует много вариантов исчисления справедливой стоимости БА, поэтому если подходить принципиально, то аргументировать невозможность определения справедливой цены БА весьма непросто.

При отражении БА в балансе по справедливой стоимости она уменьшается на ожидаемые расходы на месте продажи, к которым в п. 4 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2] относят расходы, связанные с продажей БА и сельскохозяйственной продукции на активном рынке, в частности комиссионные вознаграждения продавцам, брокерам, косвенные налоги, уплачиваемые при реализации продукции. Исходя из новой редакции МСБУ 41 „Сельское хозяйство” [5], в состав таких расходов включаются также расходы на транспортировку продукции к месту продажи, хотя в п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3] приводятся устаревшие положения, по которым транспортные и прочие расходы на сбыт к расходам на месте продажи не относятся.

Определенная в вышеприведенном порядке справедливая стоимость БА фиксируется в первичных документах (п. 5.1 Методрекомендаций № 1315 [3]).

На дату баланса после признания БА первоначальная стоимость, по которой БА числятся в балансе, сравнивается с их справедливой стоимостью. При этом возможны такие результаты:

1. первоначальная стоимость БА меньше справедливой — тогда разницу включают в доходы и отражают корреспонденцией: Дт 161 „Долгосрочные биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости”, 163 „Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости”, 165 „Незрелые долгосрочные биологические активы, оцениваемые по справедливой стоимости”, 211 „Текущие биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости”, 212 „Текущие биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости” Кт 710 „Доход от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости” [10];
2. первоначальная стоимость БА больше справедливой — в этом случае разницу относят к расходам: Дт 940 „Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости” Кт 161 „Долгосрочные биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости”, 163 „Долгосрочные биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости”, 165 „Незрелые долгосрочные биологические активы, оцениваемые по справедливой стоимости”, 211 „Текущие биологические активы растениеводства, оцененные по справедливой стоимости”, 212 „Текущие биологические активы животноводства, оцененные по справедливой стоимости” [10].

В дальнейшем при изменении справедливой стоимости БА вследствие качественных или количественных характеристик результаты этих изменений в аналогичном порядке отражают на субсчетах 940 „Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по спра-

ведливой стоимости”, 710 „Доход от первоначального признания и от изменения стоимости активов, учитываемых по справедливой стоимости” [10].

Относительно учета расходов на преобразование БА нужно учесть одну особенность: поскольку БА, как правило, изменяется, фермерское хозяйство несет определенные расходы на его преобразование (например, вносит удобрения на посеvy зерновых культур, использует корма для животных и т.п.).

Так, согласно п. 17 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2] и п. 7.2 Методрекоmendаций № 1315 [3] расходы, связанные с биологическими преобразованиями БА, признаются расходами основной деятельности. Учет таких расходов ведется по отдельным объектам учета расходов, соответствующим объектам учета БА (отдельные виды БА и/или их группа), на счете учета производства в соответствии с П(С)БУ 16 „Расходы” [8].

Далее разницу между справедливой стоимостью БА и расходами, связанными с их биологическими преобразованиями, включают в доходы (расходы) от первоначального признания БА (п. 18 П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2], п. 7.1 Методрекоmendаций № 1315 [3]). То есть в Украине к каждому БА открывается соответствующий субсчет на счете 23 „Производство”, на котором отражают расходы на преобразование. В конце отчетного периода такие расходы списывают на субсчет 940 (корреспонденция Дт 940 „Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости” Кт 23 „Производство”).

Таким образом, для фермерских хозяйств актуальность проблемы учета и оценки таких специфических видов активов, как биологические (животные и растения), как было выяснено выше, очевидна. Исследование практики организации бухгалтерского учета биологических активов в фермерских хозяйствах Украины показало, что внедрение норм П(С)БУ 30 „Биологические активы” [2] и специализированной методики их учета, пока что не обеспечило необходимую организацию бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах, качество и полноту учетной информации, прозрачность и единые подходы к формированию информационной среды для инвесторов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Берёза А.О. Учет биологических активов по МСФО
А. О. Берёза // Бухгалтерський учёт. – 2011. – № 9. – С.122 – 125.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене наказом МФУ № 790 від 18.11.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1349895223036546>.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджене наказом МФУ № 1315 від 29.12.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwewwr/index.htm.
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджене наказом Міністерства аграрної політики України № 73 від 21.02.2008 р. [Електронний ресурс]
Режим доступу:
http://www.uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 „Сільське господарство” [Електронний ресурс].
Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджене наказом МФУ № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1333350777382537>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджене наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1343311278044583>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1333350777382537>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 „Зменшення корисності активів”, затверджене наказом МФУ № 817 від 24.12.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05/print1333350777382537>.
10. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування” від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.