

БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

Скрипник С.В., к.е.н., доцент

ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

Розглянуто сучасний стан управління біологічними активами на фермерському господарстві, детально висвітлені об'єкти обліку біологічних активів та розкрита класифікація біологічних активів з наведенням прикладу до кожної з них. Визначена методика застосування національних стандартів з обліку біологічних активів та її порівняння з міжнародними стандартами. Запропоновані напрями удосконалення обліку біологічних активів для використання у практичній діяльності фермерських господарств.

The current state of management of biological assets at the farm, highlighted objects of biological assets accounting and classification of biological assets is disclosed with guided examples for each of them. Determined the method of application of national standards for accounting of biological assets and its comparison with international standards. Directions improve the accounting of biological assets for use in the practice of farming.

Постановка проблеми. Впровадження ринкових механізмів господарювання зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку і зокрема, удосконалення організації бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності у напрямі нормативно-правового та методичного забезпечення. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягало у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, наданні суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Тому, прийняті й введені в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, є необхідними нормативними та методичними документами як для сільськогосподарських підприємств, так і фермерських господарств. Саме для фермерських господарств головною особливістю бухгалтерського обліку є те, що більшість їх операцій пов'язана з відображенням біологічних активів.

В той же час, зазначеними нормативними актами запропоновано абсолютно новий порядок обліку в сільському господарстві, який не має широкого застосування у світовій практиці. Так як в Україні положення, що випливають з П(С)БО 30 «Біологічні активи» запропоновані вперше, з'явилася низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів, зокрема щодо їх оцінки, визнання, визначення фінансових результатів, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення методики і методології бухгалтерського обліку біологічних активів, гармонізації вітчизняної облікової системи з міжнародними стандартами обліку і звітності присвятили свої дослідження провідні учені-економісти: С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Г. Михайлов, В.І. Моссаковський,

М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інші. Однак неоднозначність трактувань, дискусії щодо визначення, сутності, класифікації, оцінки біологічних активів не вирішують ряд існуючих проблем щодо їх обліку у практичній діяльності фермерських господарств, тому тема дослідження потребує подальшої розробки.

Постановка завдання. З огляду на зазначене метою даної статті є аналіз існуючого методичного підґрунтя з обліку біологічних активів та розробка на цій основі пропозицій з удосконалення обліку біологічних активів для використання у практичній діяльності фермерських господарств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно Закону України «Про фермерське господарство» практично вся діяльність фермерського господарства пов'язана з вирощуванням біологічних активів (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» [1].

Сільськогосподарське виробництво – це вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування й призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді та для використання в нехарчових цілях. Специфіка сільського господарства настільки значна, що для обліку в ньому затверджено окремий стандарт – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи», в якому визначено біологічні активи та регламентовано порядок їх визнання, оцінки та обліку [1].

Виконувати вимоги П(С)БО 30 повинні будь-які підприємства, установи чи організації (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність. Згідно даного стандарту та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [3], сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. На нашу думку, у цьому визначенні є чимало термінів, які потребують деталізації, а оскільки з біологічними активами безпосередньо пов'язаний процес управління ними фермерським господарством, то результати такої діяльності наведені на рис. 1.

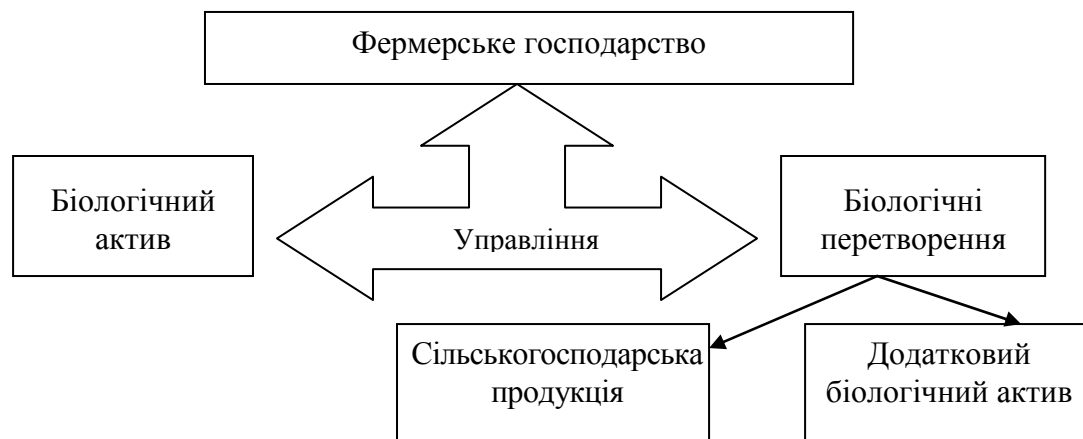


Рис. 1. Управління біологічними активами на фермерських господарствах

За П(С)БО 30 «Біологічні активи» під біологічними перетвореннями слід розуміти процес якісних і кількісних змін біологічних активів. На нашу думку, національні стандарти не досить повно розкривають суть цього поняття, більш обґрунтована відповідь наведена у міжнародних стандартах. Оскільки вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним [2].

Так, згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (МСБО 41), біологічні перетворення – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів [2]. Наприклад, пшениця виростає із зернини в колосок, теля стає коровою, яблуна через кілька десятиліть усихає – це якісні зміни. Коли навесні саджають одну картоплину, а восени на тому-таки місці викопують десяток бульб, або коли отримують кроленят від крільчихи – це кількісні зміни. Хоча, як правило, кількісні та якісні зміни відбуваються одночасно – одне зернятко дає колосок, що містить кілька десятків зернин, телятко набирає вагу і з часом перетворюється на телицю чи бугая.

Згідно П(С)БО 30, під біологічними активами розуміють – тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та (або) додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [1]. Прикладами біологічних активів будуть висіяні в полі пшениця чи соняшник, яблуневий сад, риба, кури, свині, вівці.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Наприклад, сільськогосподарською продукцією у рослинництві є зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору тощо або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень тощо). За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на: основну, супутню, побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству, і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, тощо)

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – молоко від основного стада овець, віск у бджільництві тощо).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другоряд-

не значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими, наприклад, у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній пташиний послід тощо).

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, фермерськими господарствами можуть бути отримані додаткові біологічні активи. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [1]. Наприклад, у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо. Згідно з п. 6 П(С)БО 30 об'єкт бухгалтерського обліку – окремий вид біологічних активів або їх група, приклади яких наведено на рис. 2.

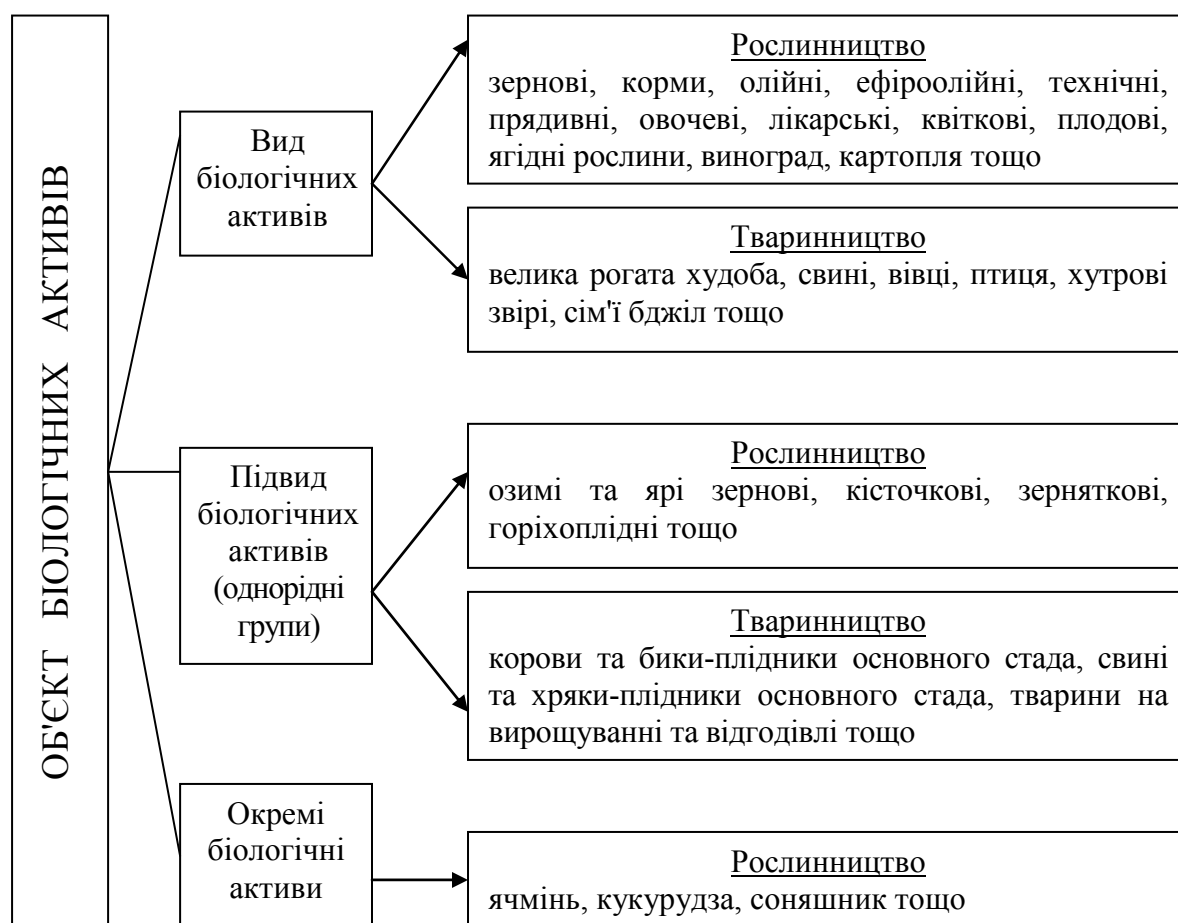


Рис. 2. Об'єкти обліку біологічних активів

Але не всі тварини та рослини можна вважати біологічними активами. Передусім вони повинні відповідати загальному визначенню будь-яких активів [1]. Тобто аби тварин та рослини вважати біологічними активами, підприємство мусить контролювати їх за результатами минулих подій, а також вони мають принести економічні вигоди господарству. На нашу думку, не варто розраховувати на «біоактивність» морської риби – підприємство може наловити її, але контролювати її в морі не вдасться. І навпаки – канарку в клітці, яка тішить директора своїм співом, контролювати простіше простого, але економічних вигід від неї підприємству не отримає. Разом з тим, ті господарства, діяльність яких спрямована на розведення (вирощування та вилов) риби в штуч-

них та природних водоймах (стави, озера), мають забезпечити облік риби як біологічного активу.

Належність чи ні рослин та тварин до біологічних активів не можна вважати класифікаційною ознакою, оскільки це є умовою визнання. Першою класифікаційною ознакою, за якою групуються біологічні активи в бухгалтерському обліку є вид господарської діяльності, з якою пов'язано їх використання. Відповідно вони поділяються на: сільськогосподарські біологічні активи; інші біологічні активи, непов'язані з сільськогосподарською діяльністю. Загальна класифікація біологічних активів наведена на рис. 3.



Рис. 3. Класифікація біологічних активів

До сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу або використання у сільськогосподарській діяльності [1]. В залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на: біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва. Іншою класифікаційною ознакою, за якою групуються біологічні активи, є період участі біологічних активів у господарському обороті підприємства. Відповідно біологічні активи поділяються на:

1) поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та (або) додаткові біологічні активи, приносити інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

2) довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів від-

носяться багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю і ягідних культур, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада ВРХ, свиней, коней, овець. При цьому тварини основного стада у птахівництві, кролівництві і звірівництві визнаються поточними біологічними активами.

3) незрілі довгострокові біологічні активи, до яких відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення. Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних можуть бути види біологічних насаджень.

В основі розглянутої класифікації біологічних активів лежить загальний принцип бухгалтерського обліку, який полягає в тому, що всі біологічні активи відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виняток із цього правила становлять лише такі ситуації:

1) справедливу вартість біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо. У такому разі біологічні активи оцінюються за первісною вартістю до періоду, в якому можливо визначити їх справедливу вартість;

2) підприємство є платником податку на прибуток. Тоді воно вправі обрати інший варіант відображення. Цей виняток зроблено з метою наближення податкового й бухгалтерського обліку та є вітчизняним «ноу-хау», оскільки МСБО 41 аналогічних послаблень не припускає.

Загальний підхід бухгалтерського обліку біологічних активів полягає в тому, що вони відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, а якщо її визначити неможливо її оцінюють за первісною вартістю. Виходячи з правил оцінки біологічних активів у фермерських господарствах, розглянемо детально варіанти обчислення справедливої вартості біологічних активів та порівняємо їх з міжнародними стандартами.

Мета методу обліку за справедливою вартістю полягає у відображенні біологічних активів в обліку за реальною ринковою ціною. Адже специфіка сільськогосподарського обліку в тому, що протягом досить тривалого періоду фермерське господарство може нести лише витрати на перетворення біологічних активів (зміну якісних або кількісних характеристик), а доход фактично виникає лише в періоді їх реалізації. Для уникнення таких облікових «перепон» у П(С)БО 30 перевага надається обліку біологічних активів за справедливою вартістю, що може визначатися виходячи з [1]:

1) цін, які виникли на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату, цінових пропозицій постійних контрагентів (покупців і заготівельних організацій);

2) останньої ринкової ціни щодо операції з такими біологічними активами – якщо немає активного ринку на такі активи;

3) ринкових цін на подібні біологічні активи, відкоригованих з урахуван-

ням індивідуальних характеристик;

4) додаткових показників, що характеризують рівень цін на біологічні активи, де сільськогосподарське підприємство може самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів з їх застосуванням;

5) теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від біологічних активів, обчисленої відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» – у разі відсутності інформації про ринкові ціни біологічних активів.

Таким чином, існує безліч варіантів обчислення справедливої вартості біологічних активів фермерськими господарствами, аргументувати неможливість їх визначення досить складно. При їх відображенні в балансі за справедливою вартістю зменшуються витрати на місці продажу, до яких відносять витрати, пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані при реалізації продукції. З огляду міжнародних стандартів, МСБО 41 до складу таких витрат включаються також витрати на транспортування продукції до місця продажу [2]. На наш погляд, в Методрекомендаціях № 1315 наводяться застарілі положення, за якими транспортні й інші витрати на збут до витрат на місці продажу не належать. Ми вважаємо, з огляду вище зазначеного, доцільно внести певні корективи до національних стандартів з урахуванням міжнародних стандартів.

Висновки. Методика оцінки біологічних активів у фермерських господарствах полягає у застосуванні справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. У відповідності до альтернативного варіанту біологічні активи, якщо їх справедливу вартість достовірно визначити не можливо, оцінюються за їх первісною вартістю (якщо це довгострокові біологічні активи) або собівартістю (якщо це поточні біологічні активи).

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua/>.

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 4. – С. 17–32.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.