

УДК 631.11:657

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

ВІКТОРІЯ МЕРВЕНЕЦЬКА,

канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку, аналізу та аудиту
в АПК ДВНЗ «КНЕУ імені
Вадима Гетьмана»

Розглянуто елементи облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів та надано практичні рекомендації щодо формування розпорядчого документу про облікову політику.

Ключові слова: облікова політика, організація обліку, розпорядчий документ по обліковій політику, біологічні активи.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Головною особливістю діяльності аграрних підприємств є те, що більша частина їх операцій пов'язана із біологічними активами. Тому інформація про них є одним із найважливіших елементів облікової політики. На сьогодні принциповими для сільськогосподарських підприємств є проблеми визначення об'єктів обліку біологічних активів, порядок їх визнання та оцінки тощо, оскільки від цього залежатиме відображення їх вартості у складі витрат і, як наслідок, фінансовий результат (прибуток чи збиток).

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Дослідженням розвитку теорії і практики обліку в сільськогосподарських підприємствах присвячено праці вітчизняних вчених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г.Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Б. Мосаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та ін. Проблема формування облікової політики аграрних формувань присвячені праці Т.О. Бондур [1], В.А. Кулик [2], Н.Л. Правдюк [4], В.Ю. Фабіянської [12] тощо.

Метою статті є аналіз чинних норм бухгалтерського та податкового законодавства та розробка практичних рекомендацій щодо формування облікової політики сільськогосподарського підприємства в частині біологічних активів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Бухгалтерський облік є однією з функцій управління, оскільки забезпечує достовірною інформацією,

необхідною для прийняття управлінських рішень зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві розпочинається з формування його облікової політики.

Спрямованість облікової політики підприємства зумовлюється його стратегічними цілями в основних сферах діяльності. Передумовою розроблення ефективної облікової політики є обґрунтованість вибору методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа нормативно регламентованих, які б сприяли посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні, дали змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі.

Джерелом сільськогосподарської продукції є біологічні активи (далі – БА) – тварина або рослина, яка у процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Особливості їх обліку встановлюються П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11], П(С)БО 7 «Основні засоби» [9] та Методрекомендаціями № 1315 [5].

Відповідно до участі в господарському обороті в обліку БА поділяють на поточні, довгострокові та незрілі довгострокові.

Поточними є БА, які можуть давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До таких БА відносять рослини, процес життєдіяльності яких менше 12 місяців або використання яких більше одного року недоцільно.

Наприклад, озимі та ярові зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини, які ще не переведені до основного стада ВРХ, свиней, овець, а також птахи, кролі, звірі, бджоли, риба та ін.

Довгостроковими БА (далі – ДБА) вважаються усі БА, які не є поточними. До них належать: багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю та ягідних культур, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада. При цьому у птахівництві, кролівництві і звірівництві тварини основного стада визнаються поточними БА.

До незрілих ДБА належать БА, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному

періоді ще не здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА прийнятної якості та кількості. Це, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники та ін.), що не досягли пори плодоношення.

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО БА

Методрекомедації № 635 [7] та № 921 [8] визначають інформацію про БА як складовий елемент розпорядчого документа про облікову політику. Проте чітких вимог щодо його змісту законодавство не встановлює. У зв'язку із цим назвемо основні елементи облікової політики сільгосп підприємства щодо БА (табл. 1).

Таблиця 1

ОКРЕМІ МЕТОДИЧНІ ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО БА

Складові облікової політики	Можливі варіанти	Підстава
Поточні БА		
Об'єкт бухгалтерського обліку поточних БА	1. Окремий вид БА. 2. Група БА	П. 6 П(С)БО 30
Оцінка поточних БА	Самостійно здійснюється підприємство	П. 7–11 П(С)БО 30
ДБА		
Об'єкт бухгалтерського обліку ДБА	1. Окремий вид ДБА. 2. Група ДБА	П. 6 П(С)БО 30
Оцінка ДБА	Самостійно здійснюється підприємством	П. 7–11 П(С)БО 30
Строк корисного використання ДБА	Самостійно встановлюється підприємством. Проте у ПК визначено мінімально допустимі строки корисного використання ДБА. З метою зближення бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці доцільно застосовувати строки, передбачені податковим законодавством	П. 24 П(С)БО 7, п. 5.10 Методрекомедацій № 1315, пп. 138.3.3 ПКУ
Методи амортизації ДБА, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо	1. Прямолінійний. 2. Зменшення залишкової вартості. 3. Прискореного зменшення залишкової вартості. 4. Кумулятивний. 5. Виробничий. При виборі методу амортизації слід враховувати обмеження, передбачені ПК. Так, пп. 138.3.3 ПК заборонено використання виробничого методу нарахування амортизації	П. 11 П(С)БО 30, п. 5.8 Методрекомедацій № 1315, пп. 138.3.3 ПКУ
Порядок переведення незрілих ДБА до зрілих	Самостійно встановлюється підприємством. Проте у Листі № 11/02-460 передбачено строки переведення молодих насаджень (незрілих ДБА рослинництва) до складу плодоносних (зрілих ДБА рослинництва)	П. 3.2 Методрекомедації № 1315
Перелік та склад статей витрат на вирощування ДБА	Самостійно встановлюється підприємством	П. 11 П(С)БО 16

Положення облікової політики щодо БА доцільно наводити окремими розділами – для ДБА та поточних БА.

Застосовуючи альтернативні способи та прийоми обліку БА, обрані у розпорядчому документі про облікову політику, слід врахувати їх вплив на основні показники фінансового стану та результатів діяльності.

Розглянемо детально кожен із зазначених елементів.

ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ БА

Від визначення в обліковій політиці об'єктів обліку БА залежить побудова робочого плану рахунків підприємства та відкриття зведених регістрів (як паперових, так і в програмному забезпеченні).

Об'єктом бухгалтерського обліку можуть бути:

БА рослинництва – види рослин (зернові культури, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи БА, які складаються із підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо);

БА тваринництва – види тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи БА, які складаються із певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Отже, об'єктом обліку може бути окремий вид БА або їх група. Залежно від потреб інформаційного забезпечення контролю та управління підприємство самостійно визначає це у розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай наказі).

ОЦІНКА БА

У п. 7–11 П(С)БО 30 [11] визначено пріоритетність оцінки БА за справедливою вартістю, тобто сумою, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 3 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10]). Якщо ж на дату балансу таку вартість достовірно визначити неможливо, то БА оцінюють за первісною вартістю (абзац третій п. 11 П(С)БО 30).

Для прикладу розглянемо порядок оцінки приплоду тварин окремо за справедливою та первісною вартістю.

Приклад 1. У звітному місяці від корів молочно-го стада отримано приплід – 10 голів. Розглянемо два варіанта оцінки приплоду.

Варіант 1. Оцінка приплоду здійснюється за **собівартістю**. У цьому випадку для визначення фактичної собівартості приплоду слід керуватися нормами Методрекомендацій № 132 [6]. Зокрема, згідно із п. 9.6 цього документа у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду розраховується за собівартістю 60 кормо-днів утримання корів. Собівартість одного кормо-дня розраховується шляхом ділення усєї суми витрат на утримання молочного стада корів на кількість кормо-днів. Кормо-день означає утримання однієї голови тварин на відгодівлі протягом доби та визначається як добуток кількості голів корів і кількості днів їх утримання за звітний період.

Наприклад, якщо протягом місяця (30 календарних днів) підприємство утримувало стадо корів кількістю 300 голів, то загальна кількість кормо-днів за місяць становить 9 000 (30 к. д. x 300 гол.). За умови, що витрати на утримання корів основного стада за місяць становили 360 000 грн., виробнича собівартість одного кормо-дня – 40 грн. (360 000 грн. : 9 000 кормо-д.). Тоді виробнича собівартість приплоду дорівнюватиме 24 000 грн. (40 грн. x 60 кормо-д. x 10 гол.).

Варіант 2. Оцінка приплоду здійснюється за **справедливою вартістю**, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Припустимо, що така вартість становила 22 000 грн.

Порядок обліку операцій з оприбуткування приплоду за різними методами оцінки буде таким (табл. 2).

Далі на дату проміжного і річного балансів за загальним правилом приплід (БА) оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30). Якщо ж справедливую вартість БА (приплоду) на дату балансу достовірно визначити неможливо або підприємство є платником податку на прибуток, БА оцінюються за первісною вартістю (п. 11 П(С)БО 30).

Таблиця 2

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ ОПРИБУТКУВАННЯ ПРИПЛОДУ ТВАРИН

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
Варіант 1. Оцінка приплоду за собівартістю				
1	Оприбутковано приплід	213	232	24 000
Варіант 2. Оцінка приплоду за справедливою вартістю				
1	Оприбутковано приплід	212	232	22 000
2	Списано різницю між справедливою вартістю оприбуткованого приплоду та витратами виробництва, пов'язаними з отриманням приплоду (26 000 – 24 000)	940	232	2 000

Приклад 2. Витрати звітного періоду на утримання та вирощування молодняку (корми, ветпрепарати, зарплата працівників з нарахуваннями, амортизація необоротних активів, послуги сторонніх організацій тощо) становили 80 000 грн. На кінець звітного

періоду справедлива вартість молодняку, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, – 130 000 грн.

В обліку здійснені операції відображаються наступним чином (табл. 3).

Таблиця 3

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ
ТА СПИСАННЯ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ МОЛОДНЯКА ТВАРИН**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн
1	Визнано витрати на утримання молодняку ВРХ	232	20, 661, 551, 13, 63 тощо	80 000
Варіант 1. Облік за первісною вартістю				
1	Збільшено вартість молодняку	213	232	80 000
Варіант 2. Облік за справедливою вартістю				
1	Збільшено вартість молодняку (130 000 – 22 000)	212	232	108 000
2	Відображено дохід від зміни вартості молодняку (108 000 – 80 000)	232	710	28 000

Як видно із наведених розрахунків, від обраного методу оцінки БА залежить склад витрат звітного періоду, а отже, фінансовий результат і, як наслідок, чистий прибуток (збиток). Зокрема, при оцінці за первісною вартістю доходи та витрати будуть визнаватися у момент реалізації БА, а при застосуванні справедливої вартості – на кожен звітну дату (зокрема, проміжного та річного балансів).

Визначення справедливої вартості БА ґрунтується на цінах активного ринку. Проте це створює певні труднощі для об'єктивного визначення справедливої вартості окремих активів. Так, у рослинництві недоліком оцінки поточних БА за справедливою вартістю є те, що цю вартість визначити досить складно, адже галузь залежить від природно-кліматичних факторів,

які доволі важко спрогнозувати для визначення справедливої вартості. Тому, як правило, справедлива вартість поточних БА рослинництва не встановлюється. Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто за фактичною собівартістю.

Крім того, сьогодні на ринку сільгосппродукції спостерігаються коливання цін (зараз це відчувається особливо гостро). В результаті значна кількість нинішніх підприємств застосовує планову собівартість з коригуванням в кінці року до рівня фактичної.

Якщо ж підприємство все-таки вирішило обліко-

увати БА за справедливою вартістю, то для цього доцільно створити спеціальні комісії (можуть бути постійно діючими) за розпорядженням керівника господарства. На членів таких комісій покладаються обов'язки зі збору інформації для формування бази та обґрунтування визначення справедливої вартості БА.

Число та кількісний склад таких комісій залежить від розміру господарства, кількості об'єктів обліку БА та виробничої необхідності. Склад та напрямки діяльності комісій (оцінка ДБА рослинництва/тваринництва, поточних БА рослинництва/тваринництва тощо) визначаються в наказі про облікову політику. До складу комісії слід залучати профільних спеціалістів, керівників виробничих підрозділів, матеріально відповідальних осіб та бухгалтерів, які відповідають за певний напрямок обліку. В невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також слід зазначити в наказі про облікову політику.

Крім того, в обліковій політиці необхідно передбачити й те, що ДБА відповідної галузі (рослинництва або тваринництва), які оцінюються за первісною вартістю, об'єднують в окрему групу й обліковують окремо від ДБА, оцінених за справедливою вартістю.

СТРОК КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ ДБА ТА МЕТОДИ АМОРТИЗАЦІЇ

На ДБА, оцінені за первісною вартістю, слід нарахувати амортизацію (п. 11 П(С)БО 30) за методами, передбаченими П(С)БО 7 (крім виробничого), на що слід зазначити у наказі про облікову політику. Об'єктом амортизації таких БА є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх прода-

жем (ліквідацією).

Крім того, слід установити і відобразити в обліковій політиці склад постійно діючої комісії з визначення строку корисного використання амортизованих БА.

Зауважимо, що, обираючи стратегію максимізації прибутку у перші роки, варто передбачити елементи облікової політики, які забезпечують зменшення витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання ДБА (7 років, як передбачено пп. 138.3.3 ПКУ) та прямолінійний метод нарахування амортизації.

Якщо політика управління підприємством спрямована на зростання витрат у перші роки, в обліковій політиці варто зафіксувати один із «прискорених» методів нарахування амортизації – метод зменшення залишкової вартості або метод прискореного зменшення залишкової вартості. У такому випадку в перші роки експлуатації тварин основного стада на собівартість продукції припадає більша частка амортизаційних відрахувань.

Таким чином, залежно від обраного підприємством методу нарахування амортизації ДБА та строків їх корисного використання можна збільшувати або зменшувати вартість БА, що відображаються у балансі, а також витрати, пов'язані з їх утриманням.

ПЕРЕЛІК ТА СКЛАД СТАТЕЙ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ БА

Кожне сільськогосподарське підприємство самостійно розробляє номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) залежно від специфіки діяльності, керуючись при цьому Методрекомендаціями № 132 [3]. Затверджену номенклатуру статей доцільно оформити як додаток до наказу про облікову політику.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай це наказ) сільгоспідприємству слід: визначити об'єкти обліку БА; викласти порядок застосування справедливої вартості при їх оцінці або строк і методи нарахування амортизації ДБА; зазначити перелік та склад статей витрат на вирощування БА. Особливу увагу слід звернути на порядок оцінки БА, оскільки від цього залежить відображення їх вартості у складі витрат періоду, а отже, й порядок обкладення податком на прибуток.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Бондур Т.О.** Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 81-85.
2. **Кулик В.А.** Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ПВВ ПУЕТ, 2014. – с. 373.
3. **Облік** сільськогосподарської діяльності: Навч. Посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
4. **Правдюк Н.Л.** Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79-85.
5. **Методичні рекомендації** з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України № 1315 від 29.12.06 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66856&cat_id=34932.
6. **Методичні рекомендації** з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.01 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.
7. **Методичні рекомендації** щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 635 від 27.07.13 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
8. **Методичні рекомендації** щодо складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 921 від 17.12.07 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>.
9. **Положення (стандарт)** бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. **Положення (стандарт)** бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
11. **Положення (стандарт)** бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
12. **Фабіянська В.Ю.** Облікова політика сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2006. – № 12. – С. 105-110.

Рассмотрены элементы учетной политики сельскохозяйственных предприятий касательно биологических активов и разработаны практические рекомендации по формированию распорядительного документа об учетной политике.

Ключевые слова: *учетная политика, организация учета, распорядительный документ по учетной политике, биологические активы.*

The elements of the accounting policy about biological assets and provided practical advice on the formation of regulatory documents on accounting policies.

Keywords: *accounting policies, organization of accounting, regulatory documents on accounting policies biological assets.*

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський
облік і аудит**

Перше професійне
видання в незалежній
Україні

Журнал визначено ВАК України як
професійне видання з бухгалтерського обліку та аудиту
(постанова Президії ВАК від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Передплатний індекс
у каталозі періодичних
видань ДП “Преса”

74053

**Двадцять
років з
читачам!**

