

УДК 657. 63

Настенко М.М. , к.е.н., доцент,

Коваль О.В., к.е.н., доцент,

Вінницький національний аграрний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА БІОЛОГІЧНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ

Досліджуються зміни в обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розглядаються проблеми практичного застосування даного стандарту на підприємствах Вінницької області.

Ключові слова: біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарські підприємства.

Nastenko M., Koval O.

PROBLEM OF BIOLOGICAL ASSETS AND BIOLOGICALLY CONVERTED TO AGRICULTURAL ENTERPRISES OF VINNYTSIA REGION

Changes are investigated in the account of agricultural activity after R(S)A 30 «Biological Assets». The problems of practical application of this standard are examined.

Keywords: biological assets Biological conversion farms.

Настенко М.Н., Коваль Е.В.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И БИОЛОГИЧЕСКИХ ПРЕОБРАЗОВАНИЙ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ВИННИЦКОЙ ОБЛАСТИ

Исследуются изменения в учете сельскохозяйственной деятельности за Н(С)БУ 30 «Биологические активы». Рассматриваются проблемы практического применения данного стандарта на предприятиях Винницкой области.

Ключевые слова: биологические активы, биологические преобразования, сельскохозяйственные предприятия.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Протягом останніх років у аграрній сфері економіки здійснено низку заходів щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку, поліпшення

його методології та підвищення дієвості. Прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» змушує облікову систему України йти новими прогресивними шляхами з метою наближення нас до світових стандартів. Цей стандарт вніс, по суті, революційні зміни в порядок обліку сільськогосподарських підприємств, докорінно змінюючи роками сформовану психологію сільських бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Уже декілька років точиться дискусія між ученими економістами щодо заперечення або підтримки облікових новацій. У сучасній фаховій літературі висвітлено позиції багатьох науковців щодо обліку біологічних активів, зокрема Ф.Ф. Бутинця, В.М.Жука, Г.Г. Кірейцева, Т.Кучеренко, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших. У своїх роботах вони надають рекомендації та розкривають методичні підходи щодо ведення обліку операцій в аграрних підприємствах з біологічними активами, їх оцінки та відображення відповідної інформації у фінансовій звітності.

Однак залишається ще багато спірного та неясного. Це зумовлено, по-перше, новизною проблеми, а по-друге – неоднозначністю поглядів різних вчених на шляхи практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи».

На сьогодні, фактично залишається багато дискусійних питань щодо обліку біологічних активів, які потребують нагального вирішення. Адже чим швидше будуть вони вирішені, тим ефективнішим буде сам облік у сільському господарстві. Існуючі нововведення в обліку не до кінця вивчені, не враховано специфіки даної галузі в перехідній економіці.

Цілі статті. Потреба виявлення та розв’язання проблем обліку біологічних активів та застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» на сільськогосподарських підприємствах визначила мету даної статті.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. Із запровадженням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінено порядок обліку операцій, пов’язаних із активами, які підлягають біологічним перетворенням. Зміни, в першу чергу, стосуються об’єктів обліку, рахунків бухгалтерського обліку, оцінки, а звідси - нарахування зносу, визначення фінансового результату діяльності господарства. Зміна нормативно-правового регулювання обліку в сільському господарстві вносить значні корективи у його ведення, узагальнення яких зображено на рисунку 1.



Рис. 1. Узагальнення основних змін в обліку спричинених П(С)БО 30 «Біологічні активи»

При появі нових об'єктів обліку (біологічних активів) змінилася структура рахунків, їх кількість та назви. Більше того, правильне відображення цих активів на рахунках обліку є справою непросту, оскільки, один і той же актив може оцінюватись за різною вартістю, в залежності від зовнішніх факторів. Наприклад, довгострокові біологічні активи рослинництва оцінені за справедливою вартістю, чи довгострокові біологічні активи рослинництва оцінені за первісною вартістю, зрілі чи незрілі біологічні активи рослинництва оцінені за справедливою вартістю тощо. Відразу виникають серйозні складності для бухгалтерів пов'язані із тим де саме відображати ті чи інші активи, за якою вартістю, до якого виду активів їх відносити? Це звичайно вносить суттєві труднощі для практичного розуміння.

До моменту зміни чинного порядку обліку в сільському

господарстві оцінка «живих» активів здійснювалась за фактичною собівартістю.

Український стандарт передбачає досить складну методику оцінки біологічних активів. Встановлено, що в П(С)БО 30 передбачено застосовувати лише справедливу вартість і, як виняток, первісну вартість, що явно суперечить всій системі бухгалтерського обліку в Україні.

Питання оцінки біологічних активів вимагає детального і обґрунтованого розгляду і узагальнення, адже, при цьому змінюється система не тільки оцінки активів, а і порядок визначення фінансових результатів, що приводить до перебудови звітності окремого підприємства та ускладнює формування зведеної звітності на рівні галузі і країни.

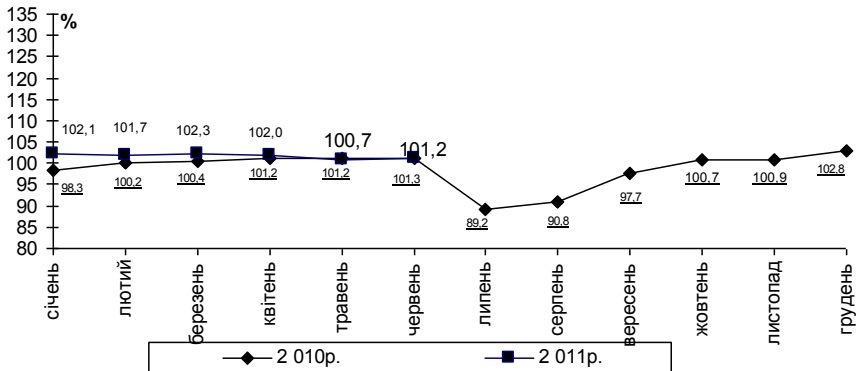
Заслуговує на окрему увагу амортизаційна політика сільськогосподарських підприємств.

Отже, новації в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств викликали значні труднощі в застосуванні їх на практиці.

Більш детально, проблеми обліку біологічних активів та біологічних перетворень на сільськогосподарських підприємствах нами було досліджено на базі Вінницької області (рис.2).

Вінниччина має один із найпотужніших у державі агропромисловий комплекс, основу якого складають 1199 сільськогосподарських підприємств. В області використовується 2017,6 тис. га сільськогосподарських угідь, з них 1729,9 тис. га ріллі, 48,8 тис. га багаторічних насаджень, 50,3 тис. га сіножатей, 187,6 тис. га пасовищ. За розмірами сільськогосподарських угідь область займає серед регіонів України 9 місце. Вінниччина має найбільший бурякоцукровий комплекс, займає провідні позиції по валових зборах зернових культур, в картоплярстві, садівництві та тваринництві. В області сконцентровано 13-14 % наявних в Україні площ цукрових буряків, і 5-6 % зернових культур. В структурі посівів зернової культури займають 52,7 % посівних площ, технічні культури - 22,8 %, в тому числі цукрові буряки - 8,6 %, картопля і овочі - 8,4 %, кормові культури - 16,1 %.

Динаміка обсягу сільськогосподарського виробництва на Вінниччині
(наростаючим підсумком з початку року в % до відповідного періоду
попереднього року)



**Дані Головного управління статистики у Вінницькій області*

Рис. 2. Динаміка обсягу сільськогосподарського виробництва на Вінниччині

Надзвичайно велику роль в розвитку агропромислового комплексу Вінниччини відіграє галузь тваринництва. Область багата на пасовища і луки, на яких можна займатися мало витратною галуззю – м'ясним скотарством. Розведення м'ясної худоби не потребує великих капіталовкладень, утримання тварин є менш трудомістким в порівнянні з молочною худобою. В області створена значна племінна база, яка представлена 120 племінними господарствами. Протягом поточного 2011 року загальне виробництво продукції сільського господарства на Вінниччині порівняно з відповідним періодом 2010 року зросло 5,6 %.

Із року в рік покращується ефективність господарювання в аграрній сфері. В області створена і функціонує система аграрного ринку. До її складу входять: Вінницька товарна універсальна біржа, відділення Аграрної біржі, 23 районних агроторгових доми, аукціони живої худоби та птиці, біля 140 виставок - ярмарок, із них 38 постійно діючих, 80 дрібнооптових ринків живої худоби та птиці, понад 100 продовольчих ринків.

Нові умови ведення обліку вимагають від спеціалістів з бухгалтерського обліку дотримання відповідних методичних вказівок. Їх завдання сьогодні полягає у вмінні швидко і безпомилково адаптуватися до змін та чітко орієнтуватися в господарській ситуації.

Проте не всі нововведення відразу сприймаються спеціалістами.

Розглянемо ситуацію із запровадженням П(С)БО 30 на базі підприємств Вінницької області з практичної сторони. Інформаційною базою дослідження послужили звітність підприємств Вінницької області, а також дані анкетного опитування бухгалтерів даних підприємств, таблиця 1.

Анкетування бухгалтерів сільськогосподарських підприємств виявило основні труднощі застосування положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» на практиці. До таких, але не виключно, відносяться:

- труднощі в ідентифікації для цілей бухгалтерського обліку об'єктів біологічних активів та операцій з їх біологічних перетворень;
- необґрунтована потреба відображення однорідних об'єктів на різних рахунках в залежності від оцінки біологічних активів;
- відсутність інформаційно-методичного забезпечення оцінки й переоцінки біологічних активів за справедливою вартістю, що унеможливорює організацію цього процесу в системі бухгалтерського обліку;
- нечіткість положень щодо амортизаційної політики у відношенні до довгострокових біологічних активів;
- ускладнена методика визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

На більшості сільськогосподарських підприємств аналітичний та синтетичний облік поточних біологічних активів рослинництва відсутній. Формально підприємства ведуть облік поточних біологічних активів рослинництва на рахунку 23 «Виробництво». В річному балансі залишок по рахунку 23 видається як поточні біологічні активи – рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Проведені дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах показали, про відсутність будь-яких організаційних підходів з оцінки біологічних активів та їх біологічних перетворень. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції (при її первісному визнанні) здійснюється лише бухгалтерською службою за цінами, що наближені до собівартості продукції за минулий звітний період. У рідких випадках (як правило на великих підприємствах) оцінку біологічних активів за справедливою вартістю проводить відповідна Комісія. У склад якої, окрім бухгалтерів, входять і галузеві спеціалісти.

Таблиця 1

Виявлені проблеми обліку біологічних активів на підставі
анкетування підприємств Вінницької області

№	Основні запитання	Так	Ні
1	Чи ведеться облік на підприємстві за вимогами П(С)БО 30?	100%	-
2	Виділіть основні труднощі, що пов'язані з веденням обліку за П(С)БО 30? - проблеми у визначенні нових об'єктів обліку; - проблеми відображення біологічних активів на рахунках обліку; - проблеми нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи; - проблеми оцінки біологічні активи; - відсутність інформації про справедливий ціни на ринку; - проблема створення комісії з питань оцінки біологічних активів; - проблеми визначення фінансових результатів	80% 80% 53% 75% 95% 85% 50%	20% 20% 47% 25% 5% 15% 50%
3	За якими цінами обліковується на підприємстві довгострокові біологічні активи? - за первісною вартістю - за ринковою (справедливою) вартістю	75% 25%	25% 75%
4	За якими цінами оприбутковують сільськогосподарську продукцію? - за останньою ринковою ціною операції з такими активами; - за ринковими цінами на подібні активи; - за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію	15% 60% 25%	85% 40% 75%
5	Де ведеться облік поточних біологічних активів рослинництва? - рах. 23 «Виробництво» - рах. 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	95% 5%	5% 95%

Продовження табл. 1

6	Якою інформацією Ви користуєтесь для організації обліку?		
	- нормативними документами, П(С)БО, методичними рекомендаціями;	15%	85%
	- консультаціями в періодичних бухгалтерських виданнях;	80%	20%
	- практичними посібниками; - навчальними посібниками	- 5%	100% 95%
7	Чи визначаєте Ви фінансові результати с/г діяльності за П(С)БО 30?	70%	30%
8	З Вашої точки зору П(С)БО 30 покращив достовірність фінансової звітності?	10%	90%
9	Чи полегшилась робота бухгалтерів із запровадженням в дію П(С)БО 30	-	100%

Проблемною для реалізації на практиці виявилась нова методологія та методика визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Визначення з трьох джерел фінансового результату (від первісного визнання, результатів реалізації та переоцінки) є не тільки складним у застосуванні, але і безпідставно завищує (чи занижує) результати діяльності. Останнє сприяє подовженню термінів застосування спеціальних режимів оподаткування сільгоспвиробників, що вигідно великим холдинговим компаніям. І, навпаки, не сприяє пільговому оподаткуванню малих та середніх сільськогосподарських підприємств за пільговими ставками на загальній системі оподаткування прибутку підприємств.

Також у результаті проведеного дослідження встановлено, що запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в практику облікової роботи сільськогосподарських підприємств потребує додаткового фінансового і методичного забезпечення. Насамперед це стосується оплати доступу аграрних підприємств до комерційних сайтів консалтингових фірм, придбання періодичної літератури, яка містить інформацію про поточні ринкові ціни на сільськогосподарську продукцію тощо.

Висновки: Оцінка стану ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» дозволяє зробити наступні висновки:

1. П(С)БО 30 «Біологічні активи», введений в дію з 01.01.2007 року без належної апробації та узгоджень з існуючою системою бухгалтерського, податкового та статистичного обліку. Закладена у

ньому методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності не відповідає розвитку інституцій аграрного сектору економіки України.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» введено в дію поспішно за відсутності інформаційно-методичної підтримки зі сторони держави.

Фактично положення цього стандарту на практиці застосовуються формально.

2. Запроваджена П(С)БО 30 «Біологічні активи» нова методологія та методика визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності є складною для реалізації на практиці, що призводить до недостовірності бухгалтерської звітності.

3. Визначений з трьох джерел фінансовий результат (від первісного визнання, результатів реалізації та переоцінки) не тільки не співпадає з методологією податкового обліку, але і зашкоджує сільськогосподарським підприємствам переходити на пільговий режим оподаткування податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком.

Дослідження стану організації обліку біологічних активів вказують на те, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» введений в дію без належної апробації та узгоджень з існуючою системою бухгалтерського, податкового та статистичного обліку. Закладена у ньому методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності не реалізовується практикою із-за відсутності необхідних для цього інституцій в аграрному секторі економіки України.

1. Гаврилюк Л.В. Проблеми обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю [Ел. ресурс] // Л.В. Гаврилюк. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47929.doc.htm
2. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. - 2008. - №2.- С.75-83.
3. Каткова Н.В., Колишкіна С.О., Проблемні питання обліку біологічних активів // [Ел. ресурс] - Режим доступу: www.nau.kiev.ua/ev.nuos.edu.ua/.../problemni-pitannya-obliku-bi...
4. Пархоменко В. М. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – С. 3-20.
5. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою КМ України від 28.10.98 №1706.