

УДК 657.15

Хомовий С.М., аспірант

Національний університет біоресурсів і природокористування  
України

## БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ТА П(С)БО 30 – ЯК ВОНО Є, СЬОГОДЕННЯ

В даній статті розглянуті практичні проблеми (оцінки, переоцінки, обліку на рахунках біологічних активів), які виникають під час використання П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів.

**Ключові слова:** П(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичні рекомендації з обліку біологічних активів, управлінський облік, фіксований сільськогосподарський податок.

Practical problems (estimation, overvalue, account on the accounts of biological assets) which arise up during the use of accounting standard 30 the «Biological assets» and Methodical recommendations from the record-keeping of biological assets are considered in this article.

**Keywords:** Accounting standard 30 the «Biological assets», Methodical recommendations from the account of biological assets, administrative account, fixed agricultural tax.

**Постановка проблеми:** Діяльність людини у сфері сільського господарства суттєво відрізняється від її діяльності в інших сферах. У промисловості, будівництві, торгівлі - нічого не відбувається без участі людини. Основна особливість сільськогосподарської діяльності полягає в тому, що біологічні процеси в житті рослин і тварин, їх зростання, дозрівання і загибель можуть протікати, та й протікають, під впливом сил природи без прямої участі людини. Водночас людина може впливати на ці процеси, спрямовуючи їх у певне русло та використовуючи у власних інтересах.

Запровадження з 01.01.2007 року П(С)БО 30 „ Біологічні активи" [8] розраховане на сільськогосподарські формування ринкового типу, які на дату балансу повинні надати повну, правдиву та неупереджену інформацію про наявні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію. Оскільки стандарт

містить лише загальні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності, то додатково були розроблені і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [6]. Це обумовлено, по-перше, новизною проблеми, а по-друге - неоднозначністю поглядів різних вчених на шляхи практичного застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи".

**Аналіз останніх досліджень і публікацій:** Дану проблему на сторінках періодичних видань широко обговорювали як практики так і науковці. Основними з яких є Огійчук М.Ф., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Сук Л.К., Голова С. Ф., Моссаковський В.Б. та багато інших українських та іноземних вчених, бухгалтерів, аграрників.

**Формування цілей статті:** Метою даної статті є аналіз залежності підходів бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх сьогоденний вплив на практичну діяльність сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу:** До впровадження даного стандарту сільськогосподарські підприємства в своїй діяльності користувались Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [7]. Впровадження П(С)БО 30 „ Біологічні активи " вносило принципово новий порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Але не у всіх відношеннях сьогоденний облік є зрозумілим та бездоганим.

Якщо з проблемою визначення об'єктів обліку біологічних активів в сільському господарстві більш-менш розібралися, то і далі предметом обговорення здебільшого виступають два-три взаємопов'язані питання: оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, методика їх обліку в системі рахунків та важливості використання на підприємствах управлінського обліку.

Первинним і найбільш гострим є питання оцінки, оскільки в умовах ринкової економіки в Україні існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни.

За цих обставин п.15 П(С)БО 30 передбачено, що у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [1, с. 87].

Одночасно з визначенням питань оцінки при первісному визнанні та за станом на кінець року Методичні рекомендації, які покликані уточнити прогалини в П(С)БО 30 підняли ще низку питань, пов'язаних зокрема з обліком поголів'я, а саме: порядок аналітичного обліку біологічних активів, порядок обліку падежу та нарахування зносу на тварин основного стада.

Так в п. 3.1 Методичних рекомендацій зазначено, що на окремих аналітичних рахунках мають обліковуватись поточні біологічні активи тваринництва, які оцінюються за первісною, а на окремих - за справедливою вартістю. При такому підході може статися, що в одну групу увійдуть тварини, які мають різну методику оцінки.

Занепокоєння викликає і пропозиція щодо нарахування амортизації на тварин основного стада. Такий підхід неминуче ускладнить розрахунки амортизації через необхідність розрахунків індивідуально по кожній голові [10, с. 58].

На момент введення в дію П(С)БО 30 невирішеними були питання, що стосувалися первинної документації надходження та руху біологічних активів, відображення операцій в облікових реєстрах. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73, тобто більше ніж через рік після введення в дію стандарту.

Незважаючи на безсумнівно важливе значення методики, вказаної вище, її критичний аналіз та проєкція положень в

практику облікової роботи сільськогосподарських підприємств показало, що і там мають місце деякі «вузькі місця». Серед них слід відзначити: тривала процедура оцінки кожного окремого виду біологічних активів і сільськогосподарської продукції та її документального оформлення, що зумовлене великою кількістю задіяних осіб (працівники бухгалтерії, спеціалісти галузей, керівники структурних підрозділів) та їх територіальну відокремленість; складність та необґрунтованість застосування зазначеного підходу в фермерських та інших господарствах різних організаційно-правових форм, де через специфіку роботи функції декількох працівників (бухгалтера, агронома і керівника підприємства) виконує одна особа [11].

З точки зору практичного застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи" дискусійним є також питання переоцінки біологічних активів до справедливої вартості на кожен дату проміжного балансу (щоквартально). По-перше, такі щоквартальні операції в бухгалтерському обліку викликають значні затрати часу. По-друге, рух довгострокових біологічних активів протягом року незначний, тому операції з щоквартальним уточненням справедливої вартості довгострокових біологічних активів є неефективним. І по-третє, щоквартальне уточнення справедливої вартості біологічних активів навіть не передбачена МСБО 41 "Сільське господарство" [4, с. 24], який був покладений в основу П(С)БО 30.

Із введенням П(С)БО 30, для оцінки поточних біологічних активів, вкрай важливою для сільськогосподарських підприємств є потреба розрахувати очікувану собівартість сільськогосподарської продукції. При оцінці поточних біологічних активів чи виходу сільськогосподарської продукції на певну звітну дату по дебету рахунку 23 "Виробництво" не завжди будуть відображені всі витрати. Особливо це стосується непрямих витрат. Останнє призводить до викривлення фінансового результату діяльності як за центром відповідальності, так і в цілому по підприємству.

З першого січня 2007 року аграрні підприємства ведуть облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 "Біологічні активи". Оскільки національні стандарти стосуються фінансового

обліку, то П(С)БО 30 не вказує як підприємства мають вести облік виробництва сільськогосподарської продукції. Разом з тим, цей стандарт суттєво впливає на організацію ведення виробничого обліку. По-перше, були введені нові об'єкти такого обліку – довгострокові та поточні біологічні активи та ще і в розрізі оцінки за первісною та справедливою вартістю. По-друге, П(С)БО 30 заперечує у фінансовому обліку оцінку сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю. По-третє, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності враховує більше зміну кон'юнктури ринку, ніж підсумки виробничо-збутової діяльності. Таким чином, на перший погляд здається, що ведення виробничого (управлінського) обліку стає не обов'язковим. Однак, з однієї сторони, ведення виробничого обліку стає внутрішньою справою підприємства. З іншої сторони, і макро- і мікро-управління вимагає ведення управлінського обліку. Питання розробки теоретичних, методичних та організаційних положень ведення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах за умов дії П(С)БО 30 “Біологічні активи” є вкрай актуальним [5, с. 98].

Як відомо, більшість сільськогосподарських підприємств є платниками фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який значно зменшує їх податкове навантаження і сприяє хоч в деякій мірі розвитку сільськогосподарської галузі.

Ключовою ознакою платника ФСП відповідно до Закону «Про фіксований сільськогосподарський податок» [3] та в Положення про Порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку [9] є питома вага виручки від реалізації сільськогосподарської продукції і продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний рік. За новою методикою обліку за ПБО 30 «Біологічні активи» доходи від сільськогосподарської діяльності визнаються не за фактом реалізації продукції, а в момент первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції та на кожну звітну дату при позитивній зміні їх справедливої вартості. Доходи від первісного визнання та від зміни справедливої вартості обліковують на рахунок 71 «Інший операційний дохід» і відображають в ф. № 2 "Звіт про фінансові результати» по рядку 060 «Інші операційні доходи». Тому сума цих доходів буде включатися у загальну суму

валового доходу підприємства (знаменник розрахункового критерію), а в чисельнику відобразатиметься лише сума від реалізації с.-г. продукції, яка обліковується на рахунку 90 «Собівартість реалізації» та відображається в рядку 010 «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати».

Таким чином, якщо включати у розрахунок питомої ваги доходу від реалізації с.-г. продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу доходи від первісного визнання та від зміни справедливої вартості, то розмір питомої ваги для сільськогосподарських підприємств автоматично зменшиться. Це призвело до того, що значна кількість сільськогосподарських товаровиробників в 2008 році втратили статус платників ФСП і змушені були перейти на загальну систему оподаткування.

Позитивним моментом з боку держави по відношенню до сільськогосподарських підприємств, які зберегли за собою статус платника ФСП є прийняття 23 грудня 2008 року Верховною Радою України в цілому проект Закону "Про внесення змін до деяких законів України щодо запобігання негативним наслідкам впливу світової фінансової кризи на розвиток агропромислового комплексу" (реєстр. № 3353 від 11.11.2008), яким в частині оподаткування сільгосптоваровиробників передбачається наступне:

1) продовження без обмеження терміну дії абзацу першого пункту 11.21 статті 11 Закону України "Про податок на додану вартість" щодо виплати переробними підприємствами дотацій сільгосптоваровиробникам за продане ними молоко та м'ясо у живій вазі, тобто з 1 січня 2009 року переробні підприємства продовжуватимуть виплату дотацій сільгосптоваровиробникам (на відміну від Закону №639, відповідно до якого дотації скасовувались);

2) запровадження без обмеження у часі спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського і лісового господарства та рибальства (на відміну від Закону №639, відповідно до якого термін дії зазначеного спецрежиму обмежувався 1 січня 2011 року);

3) продовження без обмеження у часі дії фіксованого сільськогосподарського податку (на відміну від Закону

№639, відповідно до якого термін дії зазначеного податку обмежувався 1 січня 2011 року) [2].

**Висновки:** Отже, основними причинами негативного впливу на впровадження П(С)БО є нерозвиненість ринкових відносин, суперечливість законодавства, майже механічне перенесення зарубіжних моделей, порушення традиційної цілісності системи обліку тощо. В сільськогосподарських підприємствах наведені фактори проявляються особливо яскраво через відсутність цілеспрямованої державної політики щодо інвестування галузі.

#### Список використаної літератури:

1. Голов С.Ф. "Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії" / Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 11. - С. 87-90;
2. Закон України "Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 31 жовтня 2008 року № 639;
3. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17.12.1998 р. №320-XIV (зі змінами та доповненнями);
4. Коцупатрий М.М. "Щодо обліку біологічних активів"/ 2 Міжнародна конференція «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи». Київ - ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН 19-20 жовтня 2006 р, с. 23-26;
5. Лукава І.М. "Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО "Біологічні активи"/ Облік і фінанси АПК. - 2007.- № 11-12 с. 98-101;
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 р. № 1315;
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132;
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790;
9. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку, у редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 25.05.2006 р. №725;
10. Ратушна О.П. "Суперечливі питання використання П(С)БО 30 "Біологічні активи" сільськогосподарськими підприємствами" /Облік і Фінанси АПК. - 2007 № 11-12, с. 55-58;
11. [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_1/index.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/index.html) [Електронний ресурс] Н. В. Гончаренко "Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог ПсБО 30 «Біологічні активи»".