

ОЦІНЮВАННЯ ТА ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

Л.Ю. Марченко, В.В. Придатченко.

Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка

© Марченко, Л.Ю., 2015.

© Придатченко, В.В., 2015.

Статтю отримано редакцією 13.03.2015 р.

Вступ. Розвиток ринкових відносин і глобалізація економіки України зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до міжнародних стандартів. Одним із таких кроків є запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи», що докорінно змінив організацію та методику ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах, але, незважаючи на десятирічну практику дії П(С)БО 30 «Біологічні активи», в діяльності господарств організація обліку біологічних активів у рослинництві до цих пір залишається проблематичною. Серед останніх – недосконалість методології обліку поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю та відповідно проблемність застосування на практиці методик такого обліку.

Отже, проблема оцінювання й обліку поточних біологічних активів рослинництва залишається актуальною.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Проблеми стану, обліку та оцінювання біологічних активів рослинництва піднімалися в дослідженнях багатьох зарубіжних і вітчизняних учених. На недостатність теоретико-методологічного підґрунтя Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та відповідно й вітчизняних П(С)БО неодноразово звертали увагу Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, Ю.А. Кузьмінський, Н.М. Малюга, Л.К. Сук, О.М. Петрук, Н.М. Ткаченко, Н.Л. Правдюк. Так, Т.О. Бондур дослідила методичні засади оцінювання біологічних активів і подала рекомендації щодо вибору оптимального методу оцінювання біологічних активів рослинництва [6]. Н.В. Гончаренко розглянула та вдосконалила методичні підходи до організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю [7], а колектив учених-економістів, очолюваний В.М. Жуком, розробив Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [8]. Проте, незважаючи на велику кількість наукових праць із цього питання, проблеми залишаються нерозв'язаними.

Постановка мети та завдань. Мета статті полягає в дослідженні порядку організації та методики обліку поточних біологічних активів рослинництва сільськогосподарських підприємств.

Основний матеріал і результати. Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» поточними біологічними активами є біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирошуванні та відгодівлі [1].

У бухгалтерському обліку біологічних активів головним питанням є їх оцінювання. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачало, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Такий підхід викликав велику дискусію серед учених-теоретиків, яка тривала досить тривалий час, а на практиці він не набув широкого використання. Тому Міністерство фінансів України наказом від 18 березня 2011 року № 372 внесло зміни в П(С)БО 30 «Біологічні активи», якими передбачено, що поточні біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, або якщо справедливую вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, котрі визнаються і відображаються як незавершене

виробництво. Оцінювання таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [2]. Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінювання активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін є не зовсім обґрунтованими, тому що певною мірою вони суперечать теоретичним основам бухгалтерського обліку й нормам статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з якою для переважної більшості сільськогосподарських підприємств пріоритетним є оцінювання активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто принципу історичної (фактичної) собівартості [4]. У той же час у Концептуальних положеннях Міжнародних стандартів фінансової звітності наголошується на найширшому використанні оцінки за первісною вартістю [5].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів є саме види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля тощо) чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією та вважаються окремим активом. У господарській діяльності підприємств придбання площ посівів сільськогосподарських культур, які не досягли зрілості й технологічний процес їх вирощування ще не завершено, має винятковий характер, тобто на них відсутній активний ринок. Отже, оскільки на сьогоднішній день активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур. Вартість посівів до моменту оцінювання за справедливою вартістю складається з витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінювання» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю, але, як відомо, вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо цього виконують лише поодинокі підприємства. Серед причин не тільки відсутність ринку поточних біологічних активів рослинництва, але й у першу чергу доцільність для підприємства таких складних бухгалтерських дій.

Слід звернути увагу на те, що на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку й фінансовій звітності.

Після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю) аналітичний облік культур, що були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» та відновлюється на рахунку 23 «Виробництво». Останнє пов'язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку 23 «Виробництво» [9].

Крім того, при визначенні фінансового результату до загальної суми чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включають доходи, що не підкріплені виручкою, а це спричиняє виникнення протиріч, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у звітності.

Відображення зміни вартості поточних біологічних активів рослинництва на рахунках обліку відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Відображення в бухгалтерському обліку основних операцій з поточними біологічними активами в рослинництві за П(С)БО 30

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Визнано біологічні активи на звітну дату	211	23
2.	Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів рослинництва	211	710
3.	Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів рослинництва	940	211
4.	Списано на фінансові результати отриманий дохід (збиток)	710 791	791 940
5.	Відновлення обліку виробництва на дату зрілості біологічних активів рослинництва (виходу продукції)	23	211

Отже, методологія обліку поточних біологічних активів рослинництва не відповідає головним принципам бухгалтерського обліку: неупередженості, об'єктивності, послідовності і т.п. Разом з тим за П(С)БО 30 «Біологічні активи» підприємство має дотримуватися такої методології на кожен звітний період.

Але переважна більшість сільськогосподарських підприємств оцінювала і буде оцінювати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за собівартістю. Адже при оприбуткуванні продукції не відомо, чи буде вона використана на виробничі потреби, чи продана і за якою ціною й коли саме – в цьому або наступному році. Тому більшість учених-економістів стверджують, що продукція власного виробництва має оцінюватися за собівартістю, а не за надуманою ціною реалізації.

Сільське господарство має ту особливість, що в ньому калькують собівартість продукції один раз на рік – станом на 31 грудня. Отже, під час оприбуткування сільськогосподарської продукції з виробництва фактична її собівартість невідома. Тому потрібно шукати іншу ціну. Такою ціною може бути планова собівартість одиниці продукції, яка при добре налагодженій економічній роботі мало відрізняється від фактичної собівартості.

Якщо виявиться, що фактична собівартість продукції нижча від планової, то на суму корективу роблять аналогічні записи, але методом «сторно». Таким чином доводять планову собівартість до рівня фактичної.

Оцінювання поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До них відносять:

- 1) залучення до статутного капіталу інвестицій;
- 2) реорганізацію підприємства;
- 3) вихід з підприємства учасника;
- 4) оцінювання застави під кредитування;
- 5) підведення підсумків роботи на збори засновників і ряд інших подій, котрі вимагають оцінювання активів за ринковою ціною.

У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінювання активів за справедливою вартістю та, як правило, вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За П(С)БО 30 «Біологічні активи» облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без урахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків у майбутньому.

Проблема полягає в тому, що ніякого доходу чи збитків при застосуванні справедливої вартості до оцінювання поточних біологічних активів рослинництва не виникає. Переоцінюється (дооцінюється чи уцінюється) лише вартість таких активів для певних потреб. Останні (потреби, запити) виходять від обмеженого кола зацікавлених користувачів, що значно менше від користувачів фінансової звітності.

У зв'язку із цим, результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва доцільніше було б включати до додаткового капіталу. Зокрема, збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

Відображення зміни вартості активів у складі додаткового капіталу дає можливість показувати реальну ситуацію з вартістю поточних біологічних активів у рослинництві. Додатковий капітал відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку буде, з одного боку, сприяти задоволенню інтересів різних господарських суб'єктів, а з іншого – посилить достовірність фінансової звітності підприємств. На сьогоднішній день останнє є важливим і при розподілі прибутку за річним результатом роботи, коли поточні біологічні активи рослинництва (озимі посіви) важко визнати доходами. Разом з тим кожний засновник сільськогосподарських підприємств може в будь-який час реалізувати своє право на вихід з підприємства. Оцінювати вартість його частки майна, якщо припинення корпоративних правовідносин відбувається протягом періоду, а не наприкінці року, необхідно лише на ті звітні дати, коли у підприємства є для цього вагомі (вищеозначені) потреби. Це також дасть можливість господарствам надавати потрібну інформацію інвесторам та кредиторам у потрібний їм термін, у результаті чого буде досягатися економічна вигода з двох сторін завдяки взаємному порозумінню.

Висновки. Таким чином, оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю в умовах аграрного виробництва є не зовсім практичною для використання. Довгострокові біологічні активи більш доцільно було б обліковувати за

первісною вартістю, а от поточні біологічні активи рослинництва під час їх первісного визнання – за виробничою собівартістю. Щодо сільськогосподарської продукції слід користуватися плановою собівартістю з подальшим коригуванням наприкінці року її до рівня фактичної.

Поточні біологічні активи рослинництва потрібно обліковувати за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у складі незавершеного виробництва і не використовувати для цього рахунок 21 «Поточні біологічні активи».

Отже, слід вважати за доцільне введення та закріплення права за аграрними підприємствами самостійного вибору ними виду оцінювання поточних біологічних активів рослинництва.

ЛІТЕРАТУРА:

1. П(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
6. Бондур Т.О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4.
7. Гончаренко Н.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1.
8. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1.
9. Остапчук О.В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №1.

УДК 336.764.1:631.162

Марченко Лариса Юрїївна, старший викладач кафедри обліку та аудиту. **Придатченко Вікторія Вікторівна**, студентка. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва.** Розглянуто питання оцінювання й обліку біологічних активів рослинництва. Досліджено зміни в обліку діяльності сільськогосподарських підприємств за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Обґрунтовано пропозиції щодо самостійного вибору аграрними підприємствами виду оцінювання поточних біологічних активів рослинництва та їх обліку.

Ключові слова: поточні біологічні активи рослинництва, оцінка, облік, справедлива вартість, фактична собівартість.

УДК 336.764.1:631.162

Марченко Лариса Юрьевна, старший преподаватель кафедры учета и аудита. **Придатченко Виктория Викторовна**, студентка. Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Оценка и учет текущих биологических активов растениеводства.** Рассмотрен вопрос оценки и учета биологических активов растениеводства. Исследованы изменения в учете деятельности сельскохозяйственных предприятий по П(С)БУ 30 «Биологические активы». Обоснованы предложения относительно самостоятельного выбора аграрными предприятиями вида оценки текущих биологических активов растениеводства и их учета.

Ключевые слова: текущие биологические активы растениеводства, оценка, учет, справедливая стоимость, фактическая себестоимость.

UDK: 336.764.1:631.162

L. Yu. Marchenko, senior lecturer, Department of Accounting and Audit, Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **V.V. Prydatchenko**, student of 201-EO group. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Evaluation and accounting of current biological crop production assets.** In this article the evaluation and accounting of biological crop production assets are carried out. According to changes in the national accounting standard of agricultural enterprises accounting, 30 «Biological assets» have been studied. Suggestions concerning self-selection of valuation type for crop production biological assets and their accounting are grounded.

Keywords: current biological crop production assets, evaluation, accounting, fair value, actual prime cost.