

УДК 631.1

ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Л. К. Сук, доктор економічних наук, професор

Обґрунтовано необхідність розмежування в обліку й звітності біологічних активів рослинництва і тваринництва, порядок їх оцінки та відображення на бухгалтерських рахунках.

Поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість, виробнича собівартість, облік.

Із 1 січня 2007 р. набрало чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», яким внесено суттєві зміни до бухгалтерського обліку в сільському господарстві. У зв'язку з цим появилось багато питань, які не мають однозначного вирішення в теорії і практиці, зокрема щодо формування інформації про поточні біологічні активи, оцінки сільськогосподарської продукції, відображення на рахунках бухгалтерського обліку її наявності та руху.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Виконуючи програму реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, Міністерство фінансів України наказом від 18 листопада 2005 р. № 790 затвердило Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [1]. Серед вчених і практиків відбувається широка дискусія з питань ведення обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. У ній брали активну участь В. М. Пархоменко, В. М. Гаврилюк, М. Ф. Огійчук, В. М. Жук та інші вчені [2].

У План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [3] введено рахунки 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи», на яких ведуть облік біологічних активів.

Міністерство фінансів України затвердило Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [4], у яких розкрито суть біоло-

гічних активів, дано їх класифікацію і порядок обліку (далі Методичні рекомендації).

Мета дослідження – обґрунтувати пропозиції з ведення бухгалтерського обліку біологічних активів, їх оцінки та відображення у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» подано такі визначення термінів:

1. Біологічний актив – 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.

2. Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Отже, біологічний актив – це «явище життя» тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко, від овець отримують вовну, процес відтворення нових живих організмів, наприклад, корови народжують телят. З часом біологічні активи поліпшують свої якості (відбувається ріст рослин, тварин тощо) або погіршують (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують вагу внаслідок порушення технології їх утримання, корови старіють і втрачають свою цінність тощо).

Згідно з діючим порядком поточні біологічні активи рослинництва визнаються і відображаються як незавершене виробництво (П(С)БО 30 «Біологічні активи», пункт 11). На дату балансу їх оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» і кредитом рахунка 23 «Виробництво», а потім зворотним записом повертають у незавершене виробництво.

Зважаючи на те, що рослини і тварини за своєю суттю зовсім різні активи, в обліку їх потрібно розмежовувати, логічно показувати в балансі окремо й не маніпулювати відповідними записами на рахунках бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності. П(С)БО 30 «Біологічні активи» не вносить ніяких змін у сільськогосподарську діяльність. Назва рахунку 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», яка була раніше, чітко характеризувала об'єкт обліку. Із неї було всім зрозуміло, що саме обліковують на рахунку. Минуло уже понад шість років від нововведення, а навіть спеціалісти з тваринництва до цього часу не можуть збагнути, чому загальновідомий і загальноживаний термін «тварини» бухгалтери раптом замінили на «біологічні активи».

Практика господарських відносин підтверджує, що доцільно повернутися назад, тобто назвати рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». На ньому мають обліковуватися тварини, а рослини потрібно відображати у складі незавершеного виробництва на рахунку 23 «Виробництво» й не переносити на рахунок 21 під час складання балансу. Така зміна відповідає нормам національного положення (стандарту) бухгал-

терського обліку 1 (НП(С)БО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], у якому зазначено, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива й зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені в прийнятті цієї інформації.

Міжнародний (стандарт) бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансових звітів» передбачає, що судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, базується на оцінці функції активів у межах суб'єкта господарювання [МСБО 1, § 72]. Безумовно, функції рослин і тварин різні, тому вони мають розмежовуватися в обліку й звітності.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (розділ II, пункт 4) передбачає, що підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви й коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього національного положення (стандарту), якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Рослинництво і тваринництво – основні галузі в сільськогосподарському виробництві, інформація про кожну з них є суттєвою і необхідною для прийняття управлінських рішень, а їх оцінка може бути достовірно визначена. Отже, є можливість і необхідність відображати у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва замість узагальненої статті «Поточні біологічні активи», яка передбачена чинною формою № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

У балансі сільськогосподарського підприємства станом на 31 грудня стаття «Поточні біологічні активи рослинництва» відобразатиме суму незавершеного виробництва рослинництва, яка переходить на наступний рік. Незавершене виробництво у тваринництві на кінець року може бути лише в незначних сумах в окремих випадках – вартість меду, залишеного у вуликах для годівлі бджіл, вартість мальків, залишених на зиму у ставках.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. П(С)БО 30 «Біологічні активи» допускає (пункт 12), що сільськогосподарська продукція під час її первісного визнання оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

МСБО 2 «Запаси» передбачає, що сільськогосподарську продукцію, яку суб'єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюють після первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу на час збирання урожаю [МСБО 2, 20]. Аналогічний підхід зафіксовано також у МСБО 41 «Сільське господарство» [МСБО 41, § 13, 32].

Підприємство самостійно вибирає варіант оцінки сільськогосподарської продукції – за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю.

У сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішньогосподарського виробничого споживання – зерно на посів, корми на годівлю тварин. Таку продукцію логічно оцінювати за виробничою собівартістю. Вона є сировиною (напівфабрикатом) для виробництва. У колишньому Радянському Союзі насіння і корми обліковували на окремих субрахунках, проте достовірно визначити наперед напрям використання продукції неможливо. Наприклад, зерно, картопля та інша продукція можуть бути згодовані тваринам або проданими. Тому від такого розмежування в обліку згодом відмовилися.

Під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід. По-перше, на багато видів продукції відсутній активний ринок, по-друге, ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації. Наприклад, ціна на овочі і фрукти може декілька разів змінюватися протягом місяця. Фактичної собівартості продукції під час її оприбуткування немає. Вона буде визначена лише в кінці року. Для оцінки продукції замість фактичної можливе використання планової собівартості, яку в кінці року корегують до рівня фактичної.

Отже, справедлива вартість і фактична собівартість, які можна використовувати для оцінки продукції під час її визначення є умовними величинами, тому, встановлюючи ціни на продукцію, що поступає з виробництва, необхідно керуватися принципом обачності, який визначений законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]. Принцип обачності передбачає, що методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Методичними рекомендаціями [4] передбачено первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відображати за дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитом рахунка 23 «Виробництво». При цьому продукцію оцінюють за її справедливою вартістю, а відхилення від неї показують на рахунках 71 «Інший операційний дохід» (дохід від первісного визнання) і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (витрати від первісного визнання) в кореспонденції з рахунком 23. Аналогічні записи будуть також у разі оцінки продукції за її плановою собівартістю.

Таким чином, різниця між справедливою вартістю або плановою собівартістю продукції і врахованими витратами становить дохід і показується шляхом збільшення витрат дебет рахунка 23 і кредит рахунка 71. Ми вважаємо, що такий запис робити не логічно, адже сума витрат не може змінюватися від способу оцінки одержаної продукції. Витрати мають залишатися такими, якими вони є, якщо ми хочемо мати інформацію про рівень собівартості продукції. Саме для підрахунку витрат використовується дебет рахунка 23. Їх не можна змінювати залежно від наших побажань і прийнятих методик. Витрати є такі, які фактично проведені, і не логічно їх збільшувати за рахунок доходів, тому дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції пропонуємо відображати за дебетом

рахунків 21 «Поточні біологічні активи» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід», а не із кредиту рахунка 23 «Виробництво».

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, за економічним змістом і технологією вирощування рослини і тварини зовсім різні цінності, а тому в обліку та звітності вони мають бути розмежовані. Рослини логічно обліковувати на рахунку 23 «Виробництво» у складі незавершеного виробництва, а тварини – на рахунку 21, якому дати назву «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів тваринництва краще відображати з кредиту рахунка 71 «Інший операційний дохід», а не з рахунка 23 «Виробництво», що зараз практикується, і відносити в дебет рахунків 21 і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується для внутрішньогосподарських потреб, має відображатися за справедливою вартістю, що встановлюється на рівні фактичної виробничої собівартості.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. № 1456/11736 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві в первинних документах і проводках / за ред. М. Ф. Огійчука, В. М. Пархоменка. – Х. : Фактор, 2008. – 416 с.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом Міністерства фінансів України 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. № 336/22868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

Обоснована необхідність розграничення в учёте и отчётности биологических активов растениеводства и животноводства, порядок их оценки и отражения на бухгалтерских счетах.

Текущие биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка, справедливая стоимость, производственная себестоимость, учёт.

The necessity of differentiation in accounting and reporting of biological assets of plant growing and stock-raising, order of their estimation and reflection on business accounts.

Current biological assets, agricultural produce, estimation, fair value, productive cost price, accounting.