

УДК 657.1.011.56

**Чередниченко Н. В.**

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА ЗГІДНО П(С)БО 30**

Сільське господарство підігрує важливу роль в економіці України та життєдіяльності її населення, тому однією із пріоритетних функцій держави є створення сприятливого економічного середовища для його розвитку. Важливим елементом такого середовища є нормативна база, що визначає умови формування інформаційного забезпечення галузі. Облік в сільському господарстві має певні особливості, оскільки для отримання продукту окремо людського фактору важливу роль ще надають природні фактори, а також технологія вирощування сільськогосподарської продукції.

У листопаді 2005 року в Україні було введено термін «біологічні активи» та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». До цього в бухгалтерському обліку цей термін не застосовувався та тлумачення поняття в словниках було відсутнє, діяльність сільськогосподарських підприємств регламентувалася галузевими документами міністерств та відомств. Тому облік біологічних активів на даний час для багатьох сільськогосподарських підприємств є досить проблематичним та викликає цілий ряд запитань.

Значний внесок у вивченні обліку біологічних активів принесли такі українські науковці, як В. Б. Моссаковський, В. М. Жук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, М. Ф. Огійчук, Н. Я. Дем'янченко та інші [1–2]. За сприянням цих видатних вчених були розроблені «Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю» [1], які у наступний час значно впливають на систему обліку в сільському господарстві.

Метою статті є визначення поняття «біологічні активи» та їх склад у рослинництві, а також дослідження теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку в сільському господарстві згідно П(с)БО 30 «Біологічні активи».

Зі вступом в дію П(с)БО 30 відбулися не тільки зміни в обліку витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств, а також для бухгалтерів добавилися такі терміни як: «біологічний актив», «біологічні перетворення», «сільськогосподарська продукція», «додаткові біологічні активи».

Згідно з П(с)БО 30 «Біологічні активи» біологічний актив – це 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]. На відміну від П(с)БО 30 у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» біологічний актив визначається як жива тварина або рослина і цей термін застосовується до активу лише на час збирання врожаю [3].

Якщо звернути уваги на П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» то термін «актив» має наступне визначення: це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [4]. Слід зазначити що визначення терміну «актив» даного у П(с)БО 1 немає спільного з біологічними активами, до того «активи» підприємства відображаються за первісною вартістю и порядок її формування не викликає труднощів у облікових робітників, що неможна сказати про оцінку біологічних активів.

Біологічні активи за МСФО 41 слід оцінювати за його справедливою вартістю при первісному визнанні і на кожен дату балансу, сільськогосподарську продукцію, зібрану як

урожай слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу на час збирання врожаю [4]. Оцінка біологічних активів згідно П(с)БО 30 на дату проміжного та річного балансу відображається за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. До витрат на місці продажу включаються тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів [2].

Як відмітив Пиріжок С. Є. [5]: «навіть на міжнародному рівні, немає єдиної думки щодо визначення «біологічний актив», в також у положеннях немає роз'яснення: чи належить актив підприємству, чи є він елементом його власності, чи упевнене підприємство в отриманні економічної вигоди при його використанні [3]».

Ще одне питання яке постає у вираженні «сільськогосподарська продукція, що зберігається після її первісного визнання». Тобто розмежування у рослинництві поточних біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції викликають деякі проблеми. Наприклад, при вирощування зернових до складу поточних біологічних активів буде віднесено культура (сорти): озима пшениця, озиме жито, ячмінь, овес и т. п. Водночас згідно зі стандартом бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» визначено, що сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [2]. Отже після зібраного урожаю зернової культури – озимої пшениці, сільськогосподарською продукцією буде: зерно, солома та зерно відходи, але за різною вартістю. Таким чином поточний біологічний актив перетворився на три елемента, які треба вважати сільськогосподарською продукцією. Постає питання за якою вартістю їх треба відобразити у реєстрах бухгалтерського обліку, оскільки визначення справедливої вартості біологічних активів й сільськогосподарської продукції базується на цінах активного ринку (П(с)БО 30 та МСБО 41). Але розвинутого біржового ринку сільськогосподарської продукції в Україні немає. Із П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» бачимо, що поняття активного ринку має таке визначення: активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [6].

Це означає, що підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів. Але для обґрунтованого застосування оцінки біологічних активів рослинництва це треба оговорити в приказі про облікову політику та залучити до цієї праці фахівця.

Розглянемо на прикладі озимої пшениці облік біологічних активів рослинництва згідно вимог П(с)БО 30.

Витрати, які будуть понесені з обробкою ґрунту та сівбою, будуть відображатися по дебету рахунку 23 «Виробництво». Керуючись Методичними рекомендаціями по плануванню, обліку та калькулювання собівартості продукції (робот, послуг) сільськогосподарських підприємств [2] на рахунку 23 будуть відображатися витрати за наступними статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива (органічні та мінеральні), засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на утримання та поточний ремонт основних засобів та інших необоротних активів, інші витрати.

Отже, згідно з П(с)БО 30 насіння пшениці, яке було засіяне та зайшло вважається біологічним активом, тому що сходи вже можна вважати рослиною, до того сходи знаходилися

в процесі біологічних перетворень, як того і вимагає стандарт. Таким чином, якщо встає питання до їх оцінки, то первісна вартість сходів можна чітко визначити оскільки витрати збиралися по дебету рахунку 23 «Виробництво». А що ж до їх оцінки за справедливою вартістю, виходячи з визначенню даного в стандарті, необхідно щоб було виконано хоча б одне із умов: можливо достовірно визначити очікувану ціну або можливо достовірно визначити врожайність озимої. Так одне із умов неможливо передбачити, оскільки врожай озимої пшениці залежить в першу чергу від природно-кліматичних умов. Щодо очікуваної ціни, то достовірно визначити ціну можливо тільки після збору врожаю, який буде готов до продажу на ринку. Але після збору урожаю відбуваються відокремлення від біологічного активу, тобто із колосів пшениці отримується зерно, зерно відходи та солома, а це вже є сільськогосподарська продукція та яка обліковується на рахунку 27, минає рахунок 21. Тобто, у момент первісного признання біологічного активу сільськогосподарською продукцією в обліку відображаються не фактично понесені витрати на вирощування озимої пшениці, а за встановленою справедливою вартістю, яка може бути менш фактично понесених витрат. Що таким чином спотворює фактичну собівартість вирощеної пшениці. До того одержане зерно подальше потребує очистки, сушки, а при подальшого зберіганню і протруєння. Мова йде про подальшу доробку після відокремлення, таким чином виникає питання на яку дату потрібно оцінити отримане зерно: з поля на тік, чи з току на зберігання для подальшого використання.

Треба також зазначити, що вираження «первісне визнання» не тільки впливає на формування собівартості біологічних активів, а й на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства. Тобто, згідно з п.19 П(с)БО 30 на відміну від існуючої практики, фінансовий результат від основної діяльності сільськогосподарського підприємства буде складатися:

а) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

б) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

в) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Таким чином, в бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства визначатимуть доходи (витрати) і фінансовий результат не тільки від реалізації біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також від первісного визнання активів і від зміни їх справедливої вартості на дату балансу. І визначений фінансовий результат підприємства буде збільшений на суму збільшення справедливої вартості активів у порівнянні з першою їх оцінкою і на суму збільшення справедливою вартості активів на дату балансу. Така методика визначення фінансового результату притаманно тільки підприємства сільської галузі, підприємства інших галузей визначають фінансовий результат за загальноприйнятою методикою [7].

## ВИСНОВКИ

Введений в Україні стандарт бухгалтерського обліку 30 «Біологічний актив» докорінні змінює облік діяльності сільськогосподарських підприємств. Нововведення на законодавчому рівню додало ряд проблем в бухгалтерському обліку біологічних активів: по перше, це невизначеність в об'єктах обліку і, відповідно, в рахунках, на яких операції з цими об'єктами мають відобразитися; по-друге, проблеми оцінки біологічних активів; по-третє, проблеми

і наслідки визначених фінансових результатів. В методичних рекомендаціях більше акцентують увагу на оцінці біологічних активів, але, як розглянуто вище, однією із проблем оцінки біологічного активу є справедлива вартість.

Оскільки активний ринок сільськогосподарської продукції та біологічних активів в Україні відсутній, а його вимагає П(с)БО 30, то треба запропонувати у методичних рекомендаціях інформацію про справедливу ціну на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію.

На підставі розглянутого прикладу та теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, можна зробити висновок, що ведення рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» буде досить обмежене. Та й практично, відповідно до чинних нормативних документів з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції на підприємстві можуть відобразитися не всі витрати, які пов'язані з біологічними перетвореннями даних активів чи продукції. Особливо це стосується витрат допоміжних виробництв, загальновиробничих витрат та витрат, які підлягають розподілу. Такі витрати передбачено розподіляти і відносити на певні об'єкти обліку лише в кінці року. Також треба більшого уточнення класифікації біологічних активів (сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів) та порядку обчислення собівартості сільськогосподарської продукції, особливо додаткових біологічних активів. Оскільки метод оцінки (а звідси – і метод обліку) біологічних активів і їх похідних, визначений П(с)БО 30, повністю перекреслює традиційні методи, що ґрунтуються на розрахунках планової (нормативної) собівартості.

Таким чином для достовірного обліку біологічних активів в рослинництві треба правильно та економічно обґрунтовано розподілити витрати по сільськогосподарським культурам та періодах виробництва; оприбутковувати біологічні активи спочатку необхідно за собівартістю, а лише потім відображати коригування виниклих різниць між справедливою вартістю та собівартістю. Це дозволить отримати з даних бухгалтерського обліку як собівартість біологічних активів, так і відхилення від справедливої вартості при первісному визнанні.

Незважаючи на деякі неясності після введення П(с)БО 30, бухгалтерський облік на підприємствах сільського господарства України вже став орієнтовано на потреби зовнішніх користувачів, тобто відповідає вимогам як національних, так і іноземним інвесторів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Жук В. М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22.
2. Облік та оподаткування сільськогосподарського підприємства: збірник систематизованого законодавства / Я. Кавторева, В. Кузнєцов. – Х. : Фактор, 2007. – 336 с.
3. МСФЗ 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO41.pdf>.
4. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Електрон. текстові дані (154159 байт). – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO1.aspx>.
5. Пиріжок С. Є. Поняття «Біологічні активи»: порівняння П(с)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat25.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat25.pdf).
6. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями).