

УДК 657.42:631.115(477)

О.О. Сидоренко, канд. екон. наук, доцент**Д.В. Зоценко**, асистент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Розглянуто методичні засади обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України. Зокрема, основна увага приділена проблемам оцінки біологічних активів та їх відображення у фінансовій звітності.

Рассмотрены методические основы учета биологических активов сельскохозяйственных предприятий Украины. В частности, основное внимание уделено проблемам оценки биологических активов и их отображению в финансовой отчетности.

The methodological basis of accounting the biological assets at agricultural enterprises in Ukraine is considered in this article. In particular, special attention is paid to the problems of assessment the biological assets and their reflection in the financial statements.

Постановка проблеми. Специфікою діяльності сільськогосподарських підприємств є наявність у них значної частки господарських операцій з біологічними активами, що характеризує їх сільськогосподарську діяльність. Тому особливо важливого значення набуває методика оцінки та обліку біологічних активів на звітні дати.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні аспекти обліку операцій з біологічними активами досліджувалися у працях таких учених, як: Гливенко В.В., Голов С.Ф., Жук В.М., Замула І.В., Кірейцев Г.Г., Лень В.С., Маренич Т.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Сук Л.К. і Сук П.Л. [1-3; 5-7; 11; 12; 17] та багато інших. Значна увага приділяється питанням організації обліку операцій з біологічними активами, оцінці їх вартості.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас питання оцінки біологічних активів сільськогосподарських підприємств України є не достатньо висвітленими в літературних джерелах, що свідчить про актуальність здійсненого нами дослідження з теоретичної та практичної точки зору.

Мета статті. Метою статті є виявлення проблемних аспектів, пов'язаних з оцінкою та обліком біологічних активів сільськогосподарських підприємств України, та розробка заходів з їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Згідно із п. 4 П(с)БО 30 «Біологічні активи» 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.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [14].

Первісна оцінка біологічних активів здійснюється за первісною вартістю, яка визначається залежно від умов надходження (одержання) біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві (рисунок 1).

Проте, на нашу думку, більш складною ділянкою обліку щодо біологічних активів є порядок їх оцінки та відображення в обліку на дату балансу. Так, біологічні активи на дату балансу можуть обліковуватись за: справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; первісною вартістю з урахуванням суми зносу та втрат від зменшення корисності довгострокових біологічних активів; первісною вартістю, визначеною згідно з вимогами П(с)БО 9 «Запаси» – для поточних біологічних активів; справедливою вартістю з одночасним визнанням забезпечення за обтяжливим контрактом щодо продажу біологічних активів; теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від біологічних активів, обчисленою відповідно до П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів» тощо.

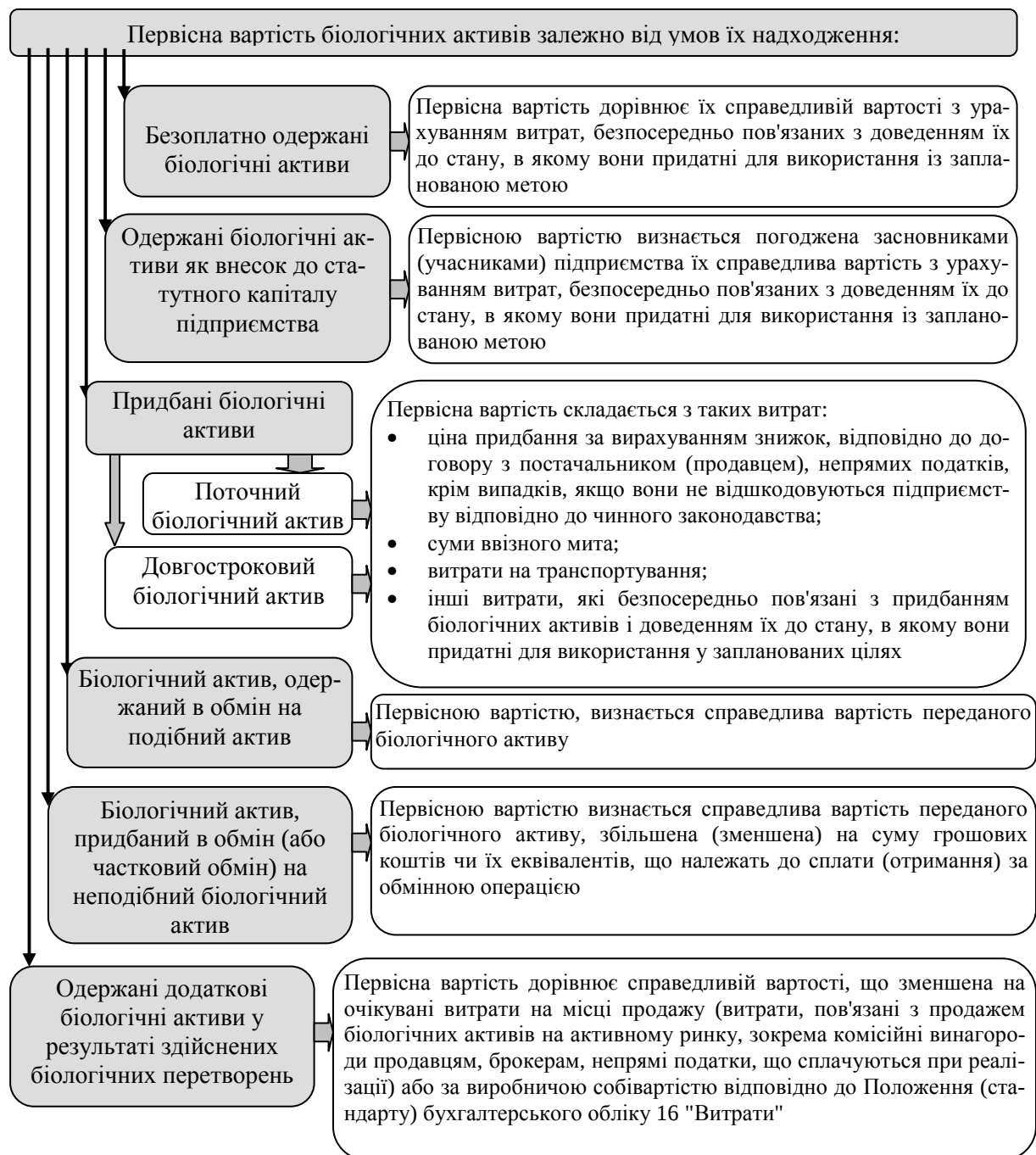
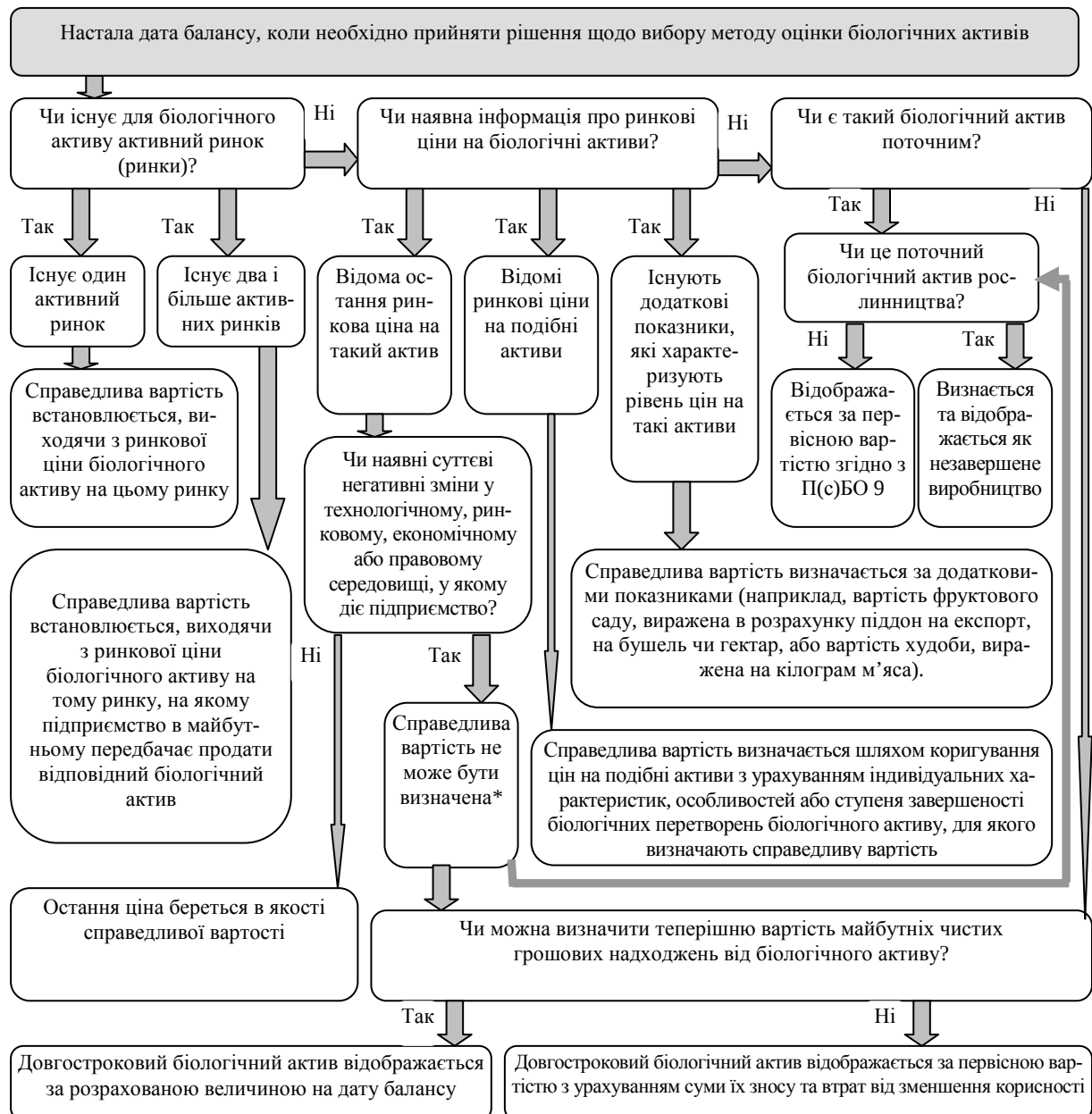


Рис. 1. Склад первісної вартості біологічних активів залежно від умов їх надходження (одержання) на сільськогосподарському підприємстві

Джерело: складено авторами.

З наведеного стає зрозумілим, що метод оцінки біологічних активів на дату балансу залежить від багатьох обставин, які обов'язково повинні бути враховані при його виборі та є трудомістким процесом, полегшити який можна за допомогою використання розробленого нами дерева рішень щодо обрання методу оцінки біологічних активів на дату балансу, яке наведено на рисунку 2.

Слід зазначити, що платники податку на прибуток згідно з п. 11 П(с)БО 30 „Біологічні активи” мають право відображати біологічні активи на дату балансу за первісною вартістю з урахуванням суми зносу і втрат від зменшення корисності. Проте, якщо вони не використовують це право, то їм також доцільно використовувати зазначене вище дерево рішень.



* для поточних біологічних активів користуємось другою стрілкою.

Рис. 2. Дерево рішень щодо обрання методу оцінки біологічного активу на дату балансу

Джерело: складено автором.

Обраний метод оцінки біологічного активу на дату балансу безпосередньо вплине на відображення операцій з біологічними активами в обліку підприємства. Зокрема, якщо біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю, то до них буде застосовуватись передбачений П(с)БО 30 порядок обліку зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу.

Так, якщо біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та відбувається зміна справедливої вартості (збільшення чи зменшення) на дату балансу у порівнянні з попередньою їх оцінкою, то згідно з п. 21 П(с)БО 30 «Біологічні активи» таке збільшення (зменшення) відображається у складі операційних доходів (витрат). На нашу думку, такий порядок є недосконалим. Так, зміна вартості поточних біологічних активів правильно відображається у складі операційної діяльності, у той час, як зміна вартості довгострокових біологічних

активів не належить до операційної діяльності підприємства. Тому рахунки інших операційних доходів та інших операційних витрат ми рекомендуємо використовувати виключно для переоцінки поточних біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю. Для відображення ж зміни вартості довгострокових біологічних активів доцільно застосовувати рахунки доходів та витрат іншої звичайної діяльності, що, на наш погляд, є більш методологічно правильним.

Отже, рекомендуємо п. 21 П(с)БО 30 «Біологічні активи» викласти в такій редакції: «Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості поточних (довгострокових) біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших доходів) або інших операційних витрат (інших витрат) відповідно» [14].

Необхідність такого удосконалення підтверджується також вимогою п. 22 П(с)БО 30 «Біологічні активи», за яким: біологічні активи, які на дату балансу обліковуються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу та втрат від зменшення корисності, в обліку відображаються в порядку, що передбачений П(с)БО 7 «Основні засоби», відповідно до якого уцінка включається до складу інших витрат.

Бухгалтерські проведення, пов'язані з оцінкою біологічних активів на дату балансу, наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Бухгалтерські проводки, пов'язані з оцінкою біологічних активів на дату балансу

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
А) Переоцінка довгострокових біологічних активів			
А.1 Дооцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу			
Відображено збільшення справедливої вартості на звітну дату балансу	161, 163, 165	746	1000,00
Дохід списано на фінансовий результат	746	793	1000,00
А.2 Уцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу			
Відображено зменшення справедливої вартості на звітну дату балансу	975	161, 163, 165	5000,00
Витрати списано на фінансовий результат	793	975	5000,00
А.3 Дооцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю* з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, які переоцінюються вперше або щодо яких раніше була здійснена дооцінка			
Відображена сума дооцінки первісної вартості довгострокового біологічного активу	162, 164	423	2000,00
Відображена сума дооцінки зносу	423	134	1000,00
А.4 Дооцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю* з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, щодо яких раніше була здійснена уцінка			
Відображено суму поточної дооцінки, що не перевищує суму витрат від попередніх уцінок	162, 164	746	1000,00
Дохід списано на фінансовий результат	746	793	1000,00
Відображено суму поточної дооцінки первісної вартості, що перевищує суму витрат від попередніх уцінок	162, 164	423	1000,00
Відображена сума дооцінки зносу	423	134	1000,00
А.5 Уцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю* з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, які переоцінюються вперше або щодо яких раніше була здійснена уцінка			
Відображено уцінку первісної вартості	975	162, 164	2000,00
Відображено уцінку зносу	134	975	1000,00
Витрати списано на фінансовий результат	793	975	1000,00

Продовж. табл. 1

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
А.6 Уцінка довгострокових біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю* з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності щодо яких раніше була здійснена дооцінка			
Відображено суму поточної уцінки, що не перевищує суми додаткового капіталу від попередньої дооцінки	423	162, 164	1000,00
Відображено суму поточної уцінки первісної вартості, що перевищує суму додаткового капіталу від попередніх дооцінок	975	162, 164	2000,00
Відображено уцінку зносу	134	975	1000,00
Витрати списано на фінансовий результат	793	975	1000,00
Б) Переоцінка поточних біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу			
Б.1 Дооцінка поточних біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу			
Відображено збільшення справедливої вартості на звітну дату балансу	211, 212	710	1000,00
Дохід списано на фінансовий результат	710	791	1000,00
Б.2 Уцінка поточних біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу			
Відображено зменшення справедливої вартості на звітну дату балансу	940	211, 212	1000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	940	1000,00

* Оцінку біологічних активів за первісною вартістю на дату балансу можуть застосовувати платники податку на прибуток. Також може бути ситуація, коли підприємство не може визначити справедливую вартість біологічного активу за алгоритмом, передбаченим П(с)БО 30 «Біологічні активи», а тому обліковує його за первісною вартістю, тоді суму його переоцінки визначає спеціалізований суб'єкт оціночної діяльності.

Особливої уваги заслуговує порядок обліку біологічних активів, щодо яких існує обтяжливий контракт. Наприклад, укладено контракт, за яким сільськогосподарське підприємство зобов'язане продати біологічний актив за ціною, яка на дату такого продажу є значно нижчою за ринкову ціну, і сума доходів навіть не покриває витрат на створення (виращування) такого біологічного активу. Такі контракти – не рідкість на ринку сільськогосподарських продуктів України: виробники часто змушені продавати їх за ціною, нижчою за собівартість, щоб покрити принаймні частину своїх витрат.

Так, П(с)БО 30 «Біологічні активи» не має жодних спеціальних вимог щодо порядку їх обліку і лише в п. 13 зазначено: «оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами» [14].

Проте у п. 16 МСБО 41 «Біологічні активи» зазначено: «При визначенні справедливої вартості контрактні ціни не обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточного стану того ринку, на якому зацікавлені покупець і продавець бажають здійснити операцію». Отже, справедлива вартість біологічного активу або сільськогосподарської продукції не коригується через існування контракту. В деяких випадках контракт на продаж біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути обтяжливим контрактом, як визначено в МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». До обтяжливих контрактів застосовується МСБО 37» [10].

З наведеного можна зробити два висновки: 1) приймати як справедливую вартість ціни, зазначену в обтяжливому контракті, недоречно по відношенню до біологічних активів та сільськогосподарської продукції, тобто ми рекомендуємо третій абзац п. 13 П(с)БО 30 «Біологічні активи» вилучити як такий, що не відповідає методологічним засадам обліку; 2) обтяжливі контракти можуть бути укладені щодо біологічних активів, що, відповідно, потребує особливого порядку їх обліку, який не передбачений національним стандартом бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Так, згідно із п. 66 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», «якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт,

теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення» [9].

Отже, якщо сільськогосподарське підприємство має обтяжливий контракт, наприклад, щодо продажу біологічних активів, то в обліку на дату балансу, крім проведення, пов'язаних зі зміною справедливої вартості (переоцінки біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю), необхідно відображати нарахування забезпечення.

На нашу думку, формування такого забезпечення та, відповідно, його відображення в балансі підприємства є суттєвою інформацією для користувачів звітності, оскільки вказує на ступінь ділової активності підприємства, на його здатність працювати в умовах невизначеності та ризику, що є основою успішного розвитку бізнесу в умовах ринкової економіки.

Облік обтяжливих контрактів в Україні також регулюється П(с)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до нього, обтяжливий контракт – це контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту [13].

Для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виконання зобов'язань, зокрема і щодо обтяжливих контрактів, створюються забезпечення. Відповідно до п. 16 П(С)БО 11 «забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту» [13].

Сума створеного забезпечення визнається витратами операційної діяльності.

При виконанні обтяжливого контракту по реалізації біологічних активів (інших активів), доходи по якому не перевищують їх балансової вартості, підприємство зазнає втрат від того, що собівартість біологічного активу або сума неустойок (штрафів, пені) за невиконання контракту (залежно від того, яка з зазначених сум є меншою) перевищує очікувану виручку без ПДВ за цим контрактом. Враховуючи, що забезпечення за таким обтяжливим контрактом визначається у складі операційних витрат, ми рекомендуємо відносити суму створеного забезпечення на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів відображають на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» [4].

Розглянемо облік операцій, пов'язаних із забезпеченням на випадок укладення обтяжливих контрактів на прикладі таблиці 2.

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком поточних біологічних активів, щодо яких укладено обтяжливий контракт

Дата	Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
20 січня 2012 р. підприємство уклало обтяжливий контракт на реалізацію поточних біологічних активів за ціною 12000 грн з ПДВ, балансова вартість активу дорівнює 17000 грн. Сума штрафних санкцій за невиконання (одностороннє розірвання) контракту складає 16000 грн. Контракт розірвано 15 квітня 2012 року.				
20.01.12	Нараховано забезпечення за обтяжливим контрактом за найменшою величиною (сума штрафу)	949 84	84 474	16000,00
20.01.12	Витрати списано на фінансовий результат	791	949	16000,00
15.04.12	Розірвано договір та відображено нарахування штрафних санкцій у сумі, яка покривається за рахунок забезпечення	474	685	16000,00

Висновки і пропозиції. В процесі дослідження виявлено, що окремі аспекти обліку біологічних активів є недостатньо дослідженими або взагалі нерозкритими як з наукової, так і з практичної точки зору. Так, недостатньо дослідженим є питання оцінки біологічних активів на дату балансу, в той же час оцінка вартості біологічних активів на різних етапах їх руху є важливою складовою облікової роботи сільськогосподарського підприємства, а тому потребує вивчення. При цьому найбільш трудомісткими процесами є вибір методу оцінки біологічного активу на дату балансу та безпосередньо оцінка активу. Тому, в роботі нами було розроблено дерево прийняття рішень щодо вибору методу оцінювання біологічних активів на дату балансу залежно від різних факторів, що мають вплив (наявність чи відсутність активного ринку, вид біологічного активу, строк його використання тощо), використання якого надасть можливість обґрунтовано приймати рішення щодо методу обліку біологічного активу на дату балансу.

У роботі також обґрунтовано необхідність удосконалення методики обліку результатів переоцінки біологічних активів, які на дату балансу обліковуються за справедливою вартістю. Зокрема, обґрунтовано доцільність відображення змін вартості довгострокових біологічних активів із застосуванням доходів та витрат іншої звичайної діяльності.

У дослідженні також виявлено, що питання обліку забезпечень за обтяжливими контрактами щодо продажу біологічних активів залишаються нерозкритими як з теоретичної, так і з практичної точки зору. В зв'язку з чим, в роботі було розроблено методику обліку забезпечення, створеного для погашення зобов'язань за обтяжливим контрактом. Використання запропонованого порядку визначення суми забезпечення та відображення його в обліку гарантуватиме висвітлення у звітності інформації про такі контракти з одночасним дотриманням принципу обачності та нарахування і відповідності доходів та витрат.

Список використаних джерел

1. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87-90.
2. 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.
3. Замула І. В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І. В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева: збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним ученим у галузі бухгалтерського обліку д-ру екон. наук, проф. І. В. Малишеву, д-ру екон. наук, проф. П. П. Німчинову. – Житомир: ЖТДУ, 2006. – С. 25-27.
4. Інструкція «Про застосування рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.
5. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. пр. Подільського державного аграрно-технічного університету. Вип. 17. Том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
6. Лень В. С. Оцінка та облік поточних біологічних активів рослинництва / В. С. Лень, В. В. Гливенко, І. Л. Стародуб // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – Чернігів: ЧДТУ, 2008. – № 33. – С. 172-178.
7. Маренич Т. Г. Удосконалення методики обліку витрат і доходів сільськогосподарської діяльності / Т. Г. Маренич // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: Юр-Агро-Веста, 2006. – С. 55-56.

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320307/file/IAS%2037.pdf>.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>.
11. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17-24.
12. Огійчук М. Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С) БО 30 «Біологічні активи» / М. Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24-33.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.
17. Сук Л. К. Облік біологічних активів / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128-134.