

*Бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності: проблеми застосування П(С)БО 30 „Біологічні активи”*  
УДК 657:631

*О.П. РАТУШНА*  
асистент кафедри обліку і аудиту  
Уманський державний аграрний університет

## **СУПЕРЕЧЛИВІ ПИТАННЯ ВИКОРИСТАННЯ П(С)БО 30 „БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ” СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

### ***Ключевые вопросы, которые рассматриваются:***

- *Рассмотрены перспективы учёта сельскохозяйственной деятельности согласно П(С)БУ 30 «Биологические активы».*
- *Раскрыты проблемы учёта долгосрочных биологических активов и сельскохозяйственной продукции.*

### ***Key issues that are examined:***

- *The prospects of accounting of agricultural activity concordantly the accounting standard 30 “Biological assets” are considered;*
- *The problems accounting of long term biological assets and agricultural productions are exposed.*

З огляду на те, що Україна прагне вступити до Європейського Союзу виникає необхідність гармонізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності України у відповідності з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Протягом останніх років вносяться зміни до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які поєднують у собі особливості національної системи бухгалтерського обліку з положеннями Міжнародних стандартів. З прийняттям 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 „Сільське господарство” Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” (далі П(С)БО 30 „Біологічні активи”), проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності [1]. Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 р. № 1315 (далі Методичні рекомендації) для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

Перед затвердженням стандарту та час до його впровадження відбувалась гостра полеміка, обговорення доцільності і необхідності прийняття П(С)БО 30 „Біологічні активи”. Дослідженнями в даній сфері займаються такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.К. Сук, В.М. Жук, М.Ф. Огійчук та інші. Попереднє обговорення проекту стандарту внесло корективи і усунуло багато суперечностей, але після впровадження в практичній діяльності бухгалтери-практики підприємств, що здійснюють сільськогосподарську діяльність, зустрілись з неточностями, питаннями.

**Метою** написання статті є дослідження основних суперечливих моментів та неточностей, які виникли під час застосування положень стандарту в практичній діяльності.

**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. Але впровадження П(С)БО 30 „Біологічні активи” вносить принципово новий порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Стандартом введено нові терміни, такі як „біологічний актив”, „біологічні перетворення”, „поточні та довгострокові біологічні активи” та інші.

Увагу привертає визначення терміну „довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами” [1].

Проблема запровадження термінології Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає не тільки в різних мовних традиціях упорядників та користувачів стандартів, а й у теоретичному базисі. Основний принцип підготовки як міжнародного так і національного стандарту є превалювання суті над формою при відображенні господарських операцій, тобто події та явища необхідно відображати відповідно до їхньої суті та економічних реалій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми. Такий термін як „необоротні активи – всі активи, що не є оборотними” не лише не розкриває економічної суті, а й неправильно характеризує основні засоби, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, які підпадають під таке визначення.

Дані активи не споживаються за один операційний цикл, однак вони втрачають частину своєї вартості, яка через амортизацію включається до собівартості виготовленої продукції або відноситься до інших витрат підприємства. За період корисного використання вартість виробничих основних засобів цілком переноситься на створюваний продукт, відповідно у повному обсязі утворюється джерело їх відтворення. Таким чином, основний капітал підприємства здійснює повний оборот – придбання (створення) – споживання – відтворення [3].

Існує і позитивний досвід впровадження термінів з Міжнародних стандартів, зокрема в П(С)БО 30 „Біологічні активи” термін „біологічні активи” відображає економічну суть яку несе дане визначення. Відповідно до МСБО 41 „Сільське господарство” біологічний актив – це жива тварина або рослина. Таке всеохоплююче та неконкретне визначення більш характерне для підручника з природознавства, а не стандарту бухгалтерського обліку, оскільки не кожна жива тварина або рослина є активом і відповідно об’єктом бухгалтерського обліку. Враховуючи цей недолік у національному стандарті, було запропоновано таке визначення: „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” [3].

Не менш важливим є поділ в національному стандарті біологічних активів на довгострокові та поточні біологічні активи.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів. Відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи” біологічні активи відображають на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу. До витрат на місці продажу включається 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]. У випадку,

якщо справедливу вартість довгострокових біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо, їх визнають та відображають за первісною вартістю з урахуванням суми зносу та зменшення корисності. Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Такі підходи до оцінки довгострокових та поточних біологічних активів застосовують до того періоду в якому стає можливим визначити справедливу вартість [1].

Виходячи з пункту 7 Методичних рекомендацій придбані біологічні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат понесених підприємством на їх одержання згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби”, 9 „Запаси”. З цього слідує, що дані біологічні активи по суті оцінюються та обліковуються як необоротні активи і запаси. Ми поділяємо думку професора Сука Л.К., що куплені зерно, молоко, яйця, комбікорми тощо не відносяться до біологічних активів. Це просто матеріальні запаси, призначенні для виробництва. До біологічних активів можуть бути віднесені лише ті цінності, які вироблені в даному підприємстві [5]. Облік біологічних активів по суті ведуть як і придбання інших активів. Отже, при купівлі довгострокових біологічних активів формування їх первісної вартості здійснюється на дебеті субрахунка 155 „Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів” рахунка 15 „Капітальні інвестиції”, а оприбутковують дані активи на дебет рахунку 16 „Довгострокові біологічні активи” з кредиту субрахунка 155.

Відповідно до методичних рекомендацій придбання поточних біологічних активів відображають за дебетом рахунку 21 „Поточні біологічні активи”, але тут зустрічаються поточні біологічні активи як рослинництва так і тваринництва, що не логічно, бо об'єднуються в одну групу зовсім різні активи [5].

Не менш важливим питанням залишається оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [2]. Тут необхідно уточнити такий момент: на яку дату необхідно оприбутковувати продукцію чи на дату надходження в місця зберігання, чи після її обробки. Адже пройшовши певну обробку вона може змінити свої якісні характеристики, а відповідно може змінитись ціна продукції на активному ринку. В іншому випадку може виникнути ситуація, коли продукція не буде оприбуткована протягом періоду її обробки.

Важливим є і питання визначення справедливої вартості для оцінки як продукції так і біологічних активів. Вона ґрунтується на цінах на активному ринку, які можуть змінюватись досить часто. Тому виникає справедливе питання скільки разів бухгалтеру необхідно змінювати справедливу вартість біологічних активів, а отже і проводити їх переоцінку?

Українським сільськогосподарським виробникам притаманний багатогалузевий напрямок роботи. В своїй діяльності вони поєднують декілька галузей виробництва, які взаємопов'язані між собою у виробничому процесі. Тому оцінка продукції рослинництва в момент первісного визнання, зокрема багатьох видів кормів, обумовлюють значні зміни витрат на виробництво продукції тваринництва.

Заслужують на увагу особливості відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних з оцінкою продукції тваринництва при первісному визнанні. При цьому спостерігаються дуже серйозні складності, пов'язані із значними коливаннями цін на окремі види продукції, та значною кількістю переробних підприємств. Одночасно треба враховувати, що підприємства одного району можуть здавати продукцію тваринництва

на різні переробні підприємства. Це ускладнює обґрунтованість використання базового показника при первісному визнанні.

Фактори коливання реалізаційних цін ускладнюють використання справедливої вартості як бази для оцінки продукції тваринництва при первісному визнанні. Для досягнення зіставності показників підприємств відповідні органи мають регламентувати рівень цін [4].

Якщо оцінювати приріст живої маси за цінами продажу, виникає незіставність показників. По-перше, собівартість приросту живої маси на початок вирощування дуже висока, тому використання ціни реалізації при первісному визнанні не дає змоги обґрунтовано обчислити результати діяльності. По-друге, порушується принцип зіставності, адже продукцію у вигляді приросту живої маси отримують у звітному періоді, саму тварину реалізують у наступному році, а то й пізніше [4].

П(С)БО 30 „Біологічні активи” встановлює новий порядок визначення загальних фінансових результатів від основної діяльності підприємства, який складається з:

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

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

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [1].

Головним нововведенням є визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції. Воно полягає в тому, що в сільському господарстві будемо визначати фінансовий результат під час виходу продукції з виробництва, а не у момент її реалізації, як це робиться у всіх інших галузях економічної діяльності.

Виникає законне питання – чи потрібно в сільському господарстві створювати свою галузеву принципово відмінну бухгалтерію в частині визначення та обліку фінансових результатів?

Особливість сільськогосподарського виробництва якраз і полягає у тому, що тут використовують біологічні активи, які здатні до біологічної трансформації і до відтворення самих себе. Отже, потрібно враховувати ці процеси. Але облік має бути побудований так, щоб були дотримані його принципи, а одержану інформацію можна порівнювати з показниками різних підприємств [5].

Одночасно з визначенням питань оцінки при первісному визнанні та за станом на кінець року Методичні рекомендації підняли ще низку питань, пов'язаних 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 голіві.

**Висновок.** Прийняття П(С)БО 30 „Біологічні активи” зумовило зміни в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств в частині методу оцінки одержаної продукції, тварин, рослин (біологічних активів), формування доходів та витрат і

визначення фінансових результатів діяльності. Однак застосування його в практичній діяльності підприємств виявило широкий спектр дискусійних питань, які доцільно врахувати і вносити зміни та доповнення до стандарту і методичних рекомендацій.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів від 18.11.2005 р. № 790.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 р. № 1315.
3. Канцуров О.О. Застосування термінології Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 51-58.
4. Моссаковський В., Кононенко Т., Кучеркова С. Облік біологічних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17-24.
5. Сук Л.К. Облік біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 4. – С. 47-52.