УДК 657.42

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

SPECIFICATION ACCOUNTING OF CURRENT BIOLOGICAL ASSETS

Кравченко О.В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій
«Українська академія банківської справи»
Сумського державного університету

Заточна Д.В.
магістр,
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій
«Українська академія банківської справи»
Сумського державного університету

У статті досліджено теоретико-методологічні положення щодо організації обліку поточних біологічних активів. Розглянуто особливості визнання та оцінки поточних біологічних активів, визначено основні недоліки. Проведено порівняльну характеристику нормативно-правових документів з обліку біологічних активів та нормативної бази за міжнародною практикою.

Ключові слова: *поточні біологічні активи, сільськогосподарська продукція, облік, оцінка, визнання, справедлива вартість, первісна вартість, активний ринок.*

В статье исследованы теоретико-методологические положения по организации учета текущих биологических активов. Рассмотрены особенности признания и оценки текущих биологических активов, определены ее основные недостатки. Проведена сравнительная характеристика нормативно-правовых документов по учету биологических активов и нормативной базы по международной практике.

Ключевые слова: *текущие биологические активы, сельскохозяйственная продукция, учет, оценка, признание, справедливая стоимость, первоначальная стоимость, активный рынок.*

The article examines the theoretical and methodological provisions for the organization of accounting of current biological assets. The features of recognition and evaluation of current biological assets are considered, its main drawbacks are identified. A comparative description of the regulatory documents on the accounting of biological assets and the regulatory framework for international practice.

Key words: *current biological assets, agricultural products, accounting, valuation, recognition, fair value, initial value, active market*

Постановка завдання. Діяльність сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших наявністю різноманітних природних факторів, які необхідно враховувати і під час організації обліково-контрольного процесу з метою створення належної інформаційної системи. Одним з основних напрямів сільськогосподарської діяльності є рослинництво, особливістю якого є те, що витрати на виробництво продукції та її надходження нерівномірні протягом року. Більшість витрат виконується під час посіву сільськогосподарських культур та збору урожаю, при цьому собівартість сільськогосподарської продукції розраховується тільки в кінці року після врахування всіх виробничих затрат, що впливає на специфіку організації обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні питання бухгалтерського обліку надходження та використання біологічних активів сільськогосподарських підприємств досліджувались у працях таких учених, як: Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, М.Г. Михайлов, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та інші. Проте певні проблеми щодо формування облікової інформації та відображення таких активів залишаються невирішеними і досі.

Постановка завдання. Мета статті – дослідження теоретичних аспектів організації та методики обліку поточних біологічних активів рослинництва.

Виклад основного матеріалу. Для кожного підприємства біологічні активи є власним унікальним обліковим об'єктом, а ефективність їх використання впливає на зростання обсягів сільськогосподарської продукції.

До об'єктів біологічних активів рослинництва відносять різні види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією та вважаються окремим активом. Неправильний вибір об'єкта обліку витрат може призвести до помилок під час визначення фактичної собівартості готової продукції. Так, поточними біологічними активами, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», є біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців [4]. Це рослини, процес життєдіяльності яких менший за 12 місяців або використання яких більше одного року економічно недоцільно (зокрема, озимі і ярі зернові культури, однолітні трави тощо).

У міжнародній обліковій практиці сутність цього активу більш лаконічна, МСБО 41 «Сільське господарство» [3] відносить до них тварину або рослину, яким властиві біологічні перетворення – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів. Детально при цьому прописано умови їх визнання та обліку, а саме:

– отримання контролю над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами;

– можливість його достовірної оцінити.

Для вітчизняних підприємств ці критерії закріплені в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [2] (рис. 1).

Виконання цих умов приводить до необхідності їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за певною вартістю.

Можливі економічні вигоди від використання біологічного активу визначаються виходячи зі стану його фізичних якостей.

Залежно від виду господарської діяльності, з якою пов'язане їх використання, вони можуть бути сільськогосподарськими біологічними активами та іншими біологічними активами, не пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю (це можуть бути як основні засоби, так і запаси).

Поточний біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в сільськогосподарській діяльності та утримується для продажу або напрям його використання не визначено.

Біологічний актив, визнаний активом у результаті минулих подій, стосовно якого є ймовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, у звітному періоді активом не визнається, а його вартість відноситься до інших витрат операційної діяльності [4].

На практиці це означає, що більша частина біологічних активів або сільськогосподарської продукції може враховуватися до початку збору або до продажу.

Питання оцінки біологічних активів є основною і найбільш гострою проблемою, зумовленою труднощами визначення справедливої вартості на основі ринкової ціни. З наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того з них, на якому підприємство передбачає їх реалізацію. П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4] передбачено, що біологічні активи за їх первісного визнання оцінюються за справедливою вартістю, а якщо справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, то можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво згідно з П(С)БО 9.

Рис. 1. Характерні ознаки поточних біологічних активів

Отже, сьогодні за вимогами чинного законодавства використовуються два підходи до оцінки біологічних активів на дату балансу за первісною вартістю (залишковою вартістю) або справедливою вартістю.

Порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежить від джерел їх надходження (таблиця 1).

Тобто для біологічних активів переважним є використання справедливої вартості, хоча законодавчо передбачено застосування принципу історичної (фактичної) собівартості. У міжнародній практиці наголошується на найширшому використанні оцінки за первісною вартістю.

Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 9 «Запаси».

Тобто за надходження біологічних активів необхідно встановити справедливу вартість, крім застосування первісної вартості у разі придбання за плату. Первісна вартість, на відміну від справедливої вартості, відображає реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, а також ґрунтується на реальних цінах, що діяли на відкритому ринку на момент придбання засобів виробництва і предметів праці.

До факторів, що впливають на порядок оцінки біологічних активів, можна віднести їх класифікацію, спосіб надходження та дату оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів. На ці аспекти необхідно звернути увагу під час розкриття інформації щодо конкретного порядку організації обліку біологічних активів і результатів їх біотрансформації в межах своєї облікової політики.

Моментом подальшого визнання біологічних активів за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку організації є дата їх переоцінки в результаті біотрансформації (зростання, дегенерації) на початок кожного звітного періоду. На кожну дату складання балансу необхідно їх переоцінювати за справедливою вартістю. Таким чином, можна сформувати релевантну інформацію щодо показників фінансової звітності, яку використовують під час отримання сільськогосподарськими підприємствами інвестицій і кредитів банків. Собівартість реалізованих біологічних активів, яка також обліковується за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості без витрат на місці продажу на останню дату складання балансу, за тією вартістю, за якою вони відображені в обліку на дату реалізації [1].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, оцінювання біологічних активів на дату проміжного та річного балансу здійснюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані безпосередні витрати на місці продажу [2].

Можливі підходи до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачають можливість застосування п'яти методів оцінки [5]:

– аналізу контрактів;
– експертної оцінки комісією;
– аналогів;
– прийняття цін;
– сторонньої професійної оцінки.

Згідно з П(С)БО 30, основним для визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є метод аналогів. Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їхньої вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств.

Застосування справедливої вартості для оцінки активів є складним процесом, проте сприяє більш реальному відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше

Таблиця 1

Оцінка поточних біологічних активів залежно від способу їх надходження

Спосіб надходження біологічних активів	Оцінка біологічних активів
Придбання	Фактичні витрати, понесені на отримання (первісна вартість)
Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних із доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в намічених цілях
Внесок до статутного капіталу	
Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу
Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією
Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

проводити аналіз фінансового стану і платоспроможності суб'єктів господарювання. Для визначення справедливої вартості біологічних активів на підприємстві слід створити постійну комісію, до компетенції якої буде віднесено оцінювання та документування. Потрібно отримати інформацію про ціни активного ринку через збір інформації з органів державного регулювання та статистичних органів про закупівельні ціни на продукцію. Необхідно звернути увагу, що у господарській діяльності підприємств придбання площ посівів сільськогосподарських культур, які не досягли зрілості й технологічний процес вирощування яких ще не завершено, має винятковий характер, тобто на них відсутній активний ринок.

За відсутності активного ринку справедлива вартість активів визначається: за останньою ринковою ціною операції з такими активами; за ринковими цінами на подібні активи; за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи. Згідно з П(С)БО 30 передбачено, що за відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

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. на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватися, що додатково необхідно відображати 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».

Висновки. Отже, пріоритетним підходом до оцінки біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Сьогодні застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів в Україні досить проблематичне, з огляду на відсутність активного ринку, та потребує додаткового нормативного врегулювання. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дасть змогу управляти витратами, впливати на рівень ефективності виробництва. Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості), методику обчислення вартості біологічних активів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Марченко Л.Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва / Л.Ю. Марченко, В.В. Придатченко // Економіка і регіон. 2015. № 2. С. 54–57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_2_12

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. URL: https://zakon.help/article/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-bioaktiviv

3. МСБО 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-41/

4. П(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 № 790. URL: https://zakon.help/law/790/

5. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації / Н.В. Овчарова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(2). С. 411–417.