

Михайло БРИК

аспірант

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Впровадження в практику облікової роботи П(С)БО 30 „Біологічні активи”, питання їх обліку у сільськогосподарських підприємствах робить неврегульованими, а самі дослідження в цьому – напрямку актуальними. Певні спроби такого дослідження зроблені в роботах І.М. Белової, В. М. Жука, М.М. Коцупатрого, В. Б. Мосаковського, М. Ф. Огійчука, М.С. Палюха, О. Д. Радченко, О.П. Скирпан, Л.К. Сука, П.Л. Сука та інших.

У працях даних авторів висвітлюються питання особливості обліку біологічних активів, формування витрат та доходів, визначення фінансових результатів на підприємствах, формування інформації у фінансовій та статистичній звітності.

Введення положень даного стандарту зумовлює формування нових методологічних принципів обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на виділенні тварин і рослин, які є об'єктами діяльності сільськогосподарських підприємств, в окрему категорію обліку – біологічні активи, на оцінці біологічних активів за справедливою вартістю та особливому порядку визначення фінансових результатів.

Серед інших основних елементів облікової політики біологічних активів можна виділити три основні групи питань: визнання біологічних активів; оцінка біологічних активів; використання рахунків для обліку біологічних активів.

Для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за такими групами:

- довгострокові біологічні активи.
- поточні біологічні активи:

Для обліку довгострокових біологічних активів у плані рахунків передбачено рахунок 16 „Довгострокові біологічні активи” на якому ведуть облік й узагальнюють інформацію про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів.

За дебетом рахунку 16 відображають надходження, за кредитом – вибуття довгострокових біологічних активів.

Попередньо формування довгострокових біологічних активів здійснюється на рахунку 155 „Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”. На цьому субрахунку ведуть облік відповідних витрат по біологічних активах, облік яких ведеться на рахунку 16 „Довгострокові біологічні активи”, в т.ч. на вирощування незрілих довгострокових біологічних активів, та формування основного стада робочої і продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 „Поточні біологічні активи”).

Амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких визначити неможливо.

Амортизація на довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю нараховується із застосуванням методів, аналогічних для основних засобів. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом субрахунків обліку витрат виробництва у кореспонденції з кредитом субрахунку обліку амортизації довгострокових біологічних активів.

Так, нарахована амортизація по довгострокових біологічних активах, оцінених за первісною вартістю (які обліковують на субрахунках 162 і 164) в бухгалтерському обліку буде відображена по дебету рахунку 23 „Виробництво” і кредиту субрахунку 134 „Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

Фінансовий результат від вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, визначається та відображається у порядку, установленому П(С)БО 7 „Основні засоби”. Якщо стає можливим визначити справедливу вартість довгострокового

біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При цьому первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахованого зносу, а потім він переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Зменшення суми нарахованого зносу потрібно відобразити по дебету субрахунку 134 „Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” і кредиту субрахунків 162 „Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” і 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”. На залишкову вартість переведених довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю дебетують субрахунки 161 „Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю” і 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” та кредитують субрахунки 162 „Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” і 164 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” відповідно.

Різниця між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат):

1. Дебет субрахунків 161 „Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” і кредит субрахунку 710 „Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” – при збільшенні справедливої вартості;

2. Дебет субрахунку 940 „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит субрахунків 161 „Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”, 163 „Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” – при зменшенні справедливої вартості.

Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватися за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При переведенні їх у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів їх вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на витрати на місці продажу, якщо її можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в П(С) БО 7 „Основні засоби”.

Отже, в результаті теоретичного дослідження методики обліку біологічних активів, а також в результаті дослідження сільськогосподарських підприємств Тернопільської області, можна сформулювати такі висновки та пропозиції.

1. Сьогодні в Україні відсутні правові передумови для оцінювання біологічних активів за справедливою вартістю. Це стосується відсутності активного ринку на біологічні активи рослинництва у зв'язку з тим, що їхня реалізація не є відокремлена від продажу землі (так як на продаж землі сільськогосподарського призначення в нашій країні діє мораторій). Крім того, за наявності кількох активних ринків на біологічні активи їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати ці активи. Виникає питання, як нам оцінити біологічні активи, які підприємство передбачає продавати на кількох активних ринках, якщо ціни на цих ринках значно відрізняються ?

2. Ще одним моментом, який не дозволяє застосовувати положення П(С)БО 30 в практичній обліковій роботі є невизначеність питання коригування суми витрат виробництва при оприбуткуванні отриманих з власного виробництва додаткових біологічних активів тваринництва (приплоду), які оцінюються за справедливою вартістю.

Так, відповідно до Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів, при первісному визнанні приплоду тварин, який оцінюється за справедливою вартістю на різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю та витратами виробництва, що

пов'язані з отриманням приплоду (залежно від співвідношення сум витрат та справедливої вартості) робиться коригувальний запис з віднесенням відповідної суми на доходи чи витрати.

Виникає питання, як практикуючому бухгалтеру на момент визнання додаткового біологічного активу визначити суму витрат, віднесених на приплід, якщо за існуючою методикою обліку об'єктом обліку витрат в даному випадку є група тварин, тобто основне стадо ВРХ. І розподіл витрат між видами продукції цієї групи (молоко та приплід) здійснюється в сільськогосподарських підприємствах в кінці року, при обчисленні фактичної собівартості продукції за методикою, передбаченою Методичними рекомендаціями № 132.

Як такий розподіл здійснити протягом року ні в стандарті, ні в Методичних рекомендаціях не визначено.

Таким чином, впровадження П(С)БО 30 „Біологічні активи” та внесення, в зв'язку з цим, змін у деякі нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку потребує внесення змін в облікову політику сільськогосподарських підприємств, яку вони у відповідності до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначають самостійно.

Література

1. Дерев'янка С. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів / С. Дерев'янка, Т. Олійник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 12. – С. 16-20.
2. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р.
3. Коцупатрій М.М. Біологічні активи: організація обліку // Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: Тези доповідей. – Т.: Терно-граф, 2006. – С. 31-34.
4. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П.М.Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №4. – С.32 – 37.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1315. 4. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
6. Палюх М.С., Скирпан О.П. Т.М. Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль, ТНЕУ, 2010. – С. 135-137.
7. Палюх М.С., Скирпан О.П. Проблеми обліку довгострокових біологічних активів // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції „Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка. – 526 с. (– С. 303-306).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”. Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року №790. 7. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. – № 9-10, 2006. – С.128-134.
9. Сук Л. Облік поточних біологічних активів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 8. – С. 42-48.