

Овчарова Н.В.

к.е.н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Українська академія банківської справи, м. Суми

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Облік поточних матеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, що першу чергу пов'язано із технологією вирощування поточних біологічних активів, продукції рослинництва та тваринництва, їх біологічними перетвореннями.

Організаційно-методологічні аспекти обліку біологічних активів регулюються П(С)БО 30 «Біологічні активи», МСБО 41 «Сільське господарство», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів та іншими нормативно-правовими актами.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні відгодівлі [7].

Подальший облік та оцінка поточних біологічних активів залежить від їх класифікації. Незважаючи на те, що існує значна кількість класифікаційних ознак щодо групування поточних біологічних активів, на порядок їх обліку в більшій мірі впливає поділ на: поточні біологічні активи тваринництва та рослинництва (рис.1).

З поняттям поточних біологічних активів дуже тісно пов'язано поняття додаткових біологічних активів. Додаткові біологічні активи – це біологічні активи, які одержані в процесі біологічних перетворень (приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо) які з моменту народження визнаються поточними біологічними активами. Первісне визнання додаткових

біологічних активів відображається в тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.



Рисунок 1. Основні види поточних біологічних активів

Загальні критерії визнання поточного біологічного активу визначено в методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів, де зазначено, що поточний біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на поточний біологічний актив;
- підприємство здійснює управління поточним біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість поточного біологічного активу може бути достовірно визначена [3].

Основним і найбільш гострим при обліку поточних біологічних активів є питання оцінки. Здійснення оцінки об'єктів біологічних активів є однією із найважливіших передумов формування достовірної та релевантної інформації системою бухгалтерського обліку необхідної для управління сільськогосподарськими підприємствами.

У вітчизняній практиці особливості оцінки біологічних активів сформувалися з урахуванням класифікації біологічних активів, шляхів їх надходження та дати оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів. Порядок оцінки поточних біологічних активів при їх визнанні наведений на рис.2.



Рисунок 2. Оцінка поточних біологічних активів при визнанні

Важливого значення для подальшого формування релевантного інформаційного забезпечення про вартість поточних біологічних активів має їх оцінка на дату балансу.

Необхідно зазначити, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок оцінки описаний вкрай стисло, тому про окремі аспекти оцінки можна більше детально дізнатися з Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315, а також з міжнародних стандартів.

Виходячи з вимог національного законодавства на сьогодні сформувалося декілька підходів до оцінки біологічних активів на дату балансу: оцінка за первісною вартістю або справедливою вартістю. У разі якщо це поточні біологічні активи рослинництва то їх оцінка на дату балансу здійснюється як незавершене виробництво. Крім цього здійснюючи оцінку за справедливою вартістю необхідно враховувати: зрілість активів, їх походження, наявність обтяжливих контрактів тощо. Обрання одного із цих підходів передбачає врахування системи існуючих обмежень та зумовлює подальший вибір елементів облікової політики щодо біологічних активів (рис.3).

За умов загального підходу на дату проміжного і річного балансу поточні біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [7].

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. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться [3, 7].

Формуючи справедливу вартість біологічних активів сільгосппідприємствам необхідно керуватися не тільки ПСБО 30 та МСБО 41 «Сільське господарство», а і враховувати методологічні засади сформовані в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» в якому об'єднані різні підходи до визначення справедливої вартості, в тому числі визначені і в МСБО 41[5].

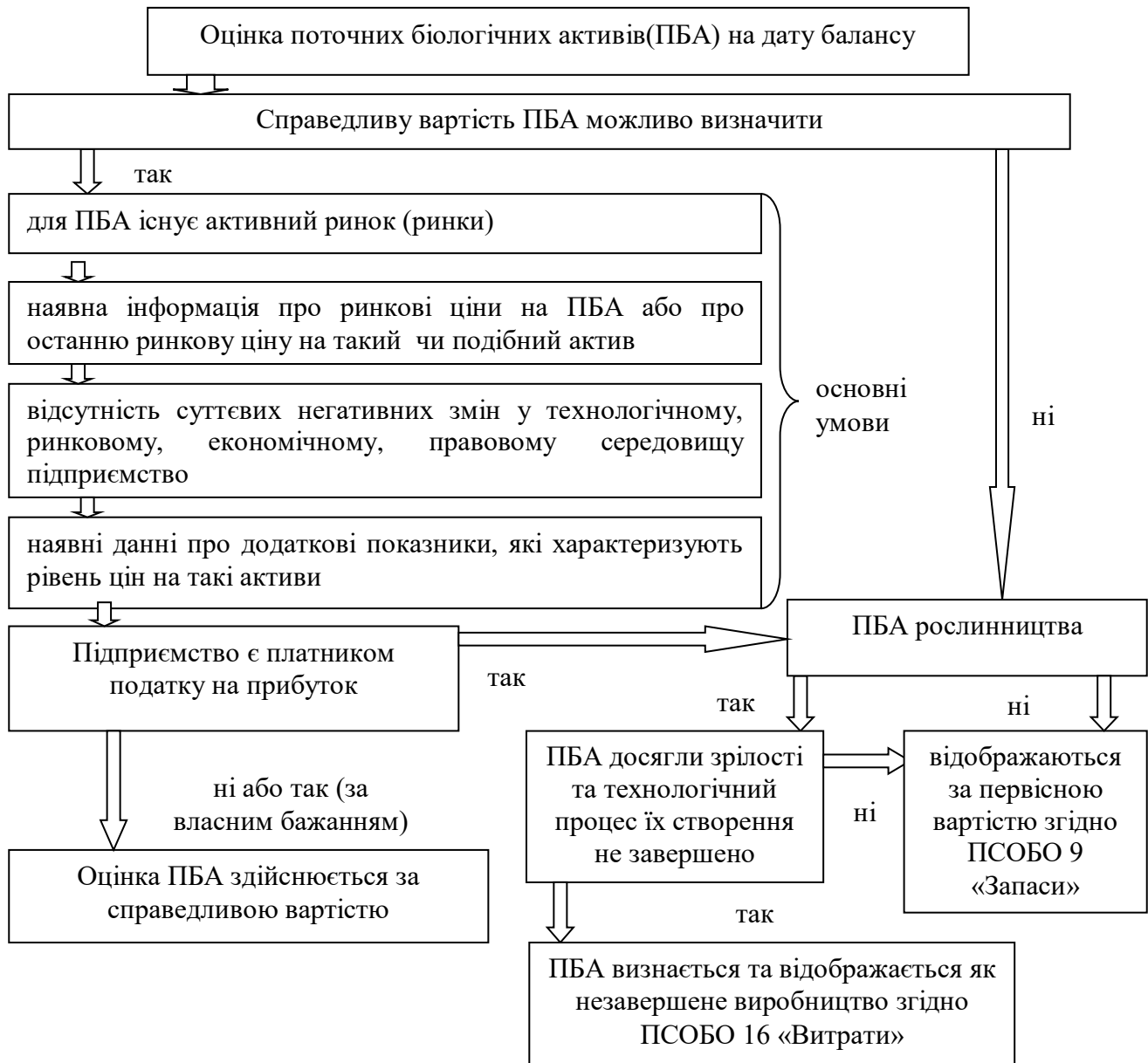


Рисунок 3. Алгоритм оцінки біологічних активів на дату балансу

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарської продукції [7].

Враховуючи означені обмеження щодо визначення справедливої вартості відповідно до вимог існуючої нормативно-правової бази [3, 7] існують такі види оцінок поточних біологічних активів на дату балансу (рис. 4).

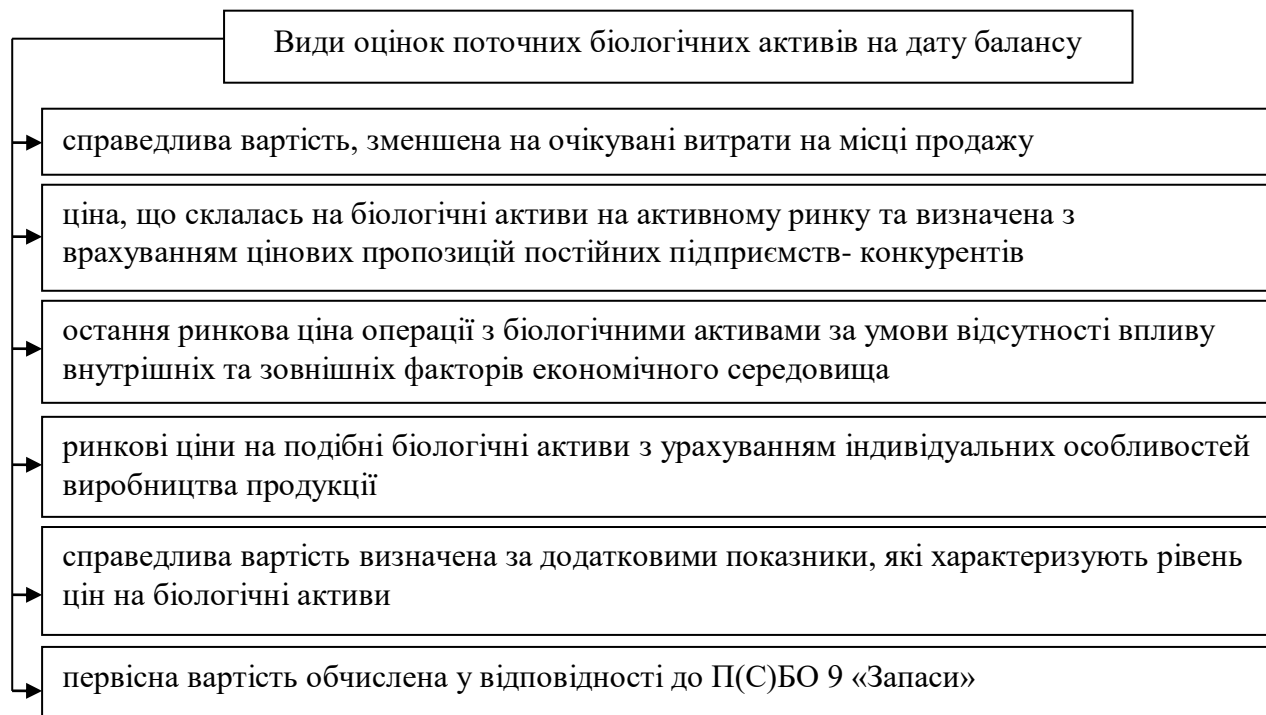


Рисунок 4. Види оцінок поточних біологічних активів на дату балансу

Отже, перед підприємствами постає необхідність в аналізі значного масиву інформаційних джерел. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [3] визначено, що підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Основним джерелом інформації про ціни на активних ринках є дані цінового моніторингу, розміщені на веб-сайтах органів державного регулювання сільського господарства та провідних консалтингових фірм, що здійснюють дослідження аграрних ринків в Україні, дані про середні ціни по області на певні види сільськогосподарської продукції наведені регіональним управлінням статистики тощо.

На практиці ж виникають труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів (особливо побічної продукції), адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, та/або інформація про ринкові ціни. Далеко не всі сільськогосподарські підприємства мають доступ до мережі Інтернет або можуть скористатися

достовірною інформацією через платний доступ до сайтів тощо.

Обраний метод оцінки на дату балансу безпосередньо вплине на організаційні аспекти проведення оцінки біологічного активу. За умови, якщо підприємство обрало метод, що передбачає оцінку біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю, постає питання про необхідність створення постійно діючих комісії.

Отже, процедура визначення справедливої вартості досить складна і зумовлює збільшення витрат часу та подекуди додаткових фінансових ресурсів на ведення обліку і складання звітності. Разом з цим, обираючи метод оцінки необхідно враховувати, що справедлива вартість, за умов її точного розрахунку, дає можливість отримати більш релевантну інформацію про вартість біологічних активів.

Превалювання оцінок за історичною собівартістю над оцінками за справедливою вартістю біологічних активів є предметом гострої полеміки серед фахівців бухгалтерського обліку. Досить обґрунтованими на нашу думку є аналіз причин неефективності використання справедливої вартості проведений В. Моссаковський [6], який виділяє такі основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю:

- ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;
- можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів;
- оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення;
- ця оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженні результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу;
- відсутні активні ринки;
- між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності;

- досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим;

- виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

Отже, проблеми, які виникають на окремих етапах оцінки біологічних активів, мають різний характер та можуть бути згруповані в розрізі організаційного, нормативно-правового, інформаційного та методологічного аспектів.

Саме керуючись частково означеними аргументами в більшості сільськогосподарських підприємствах оцінка біологічних активів здійснюється лише за первісною вартістю, хоча в наказі про облікову політику може бути визначений і протилежний метод. Разом з цим, навіть зважаючи на існуючі проблеми при формуванні справедливої вартості біологічних активів в окремих випадках її визначення просто не уникнути.

Урешті-решт навіть якщо підприємство обрало метод, що передбачає оцінку біологічних активів на дату балансу за історичною вартістю, необхідно враховувати, що відповідно до ПСБО 30 при виникненні умов за яких настає можливість визначення справедливої вартості необхідно провести відповідні корегування вартості поточних біологічних активів. Вони переоцінюються до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу, різниця між первісною вартістю (виробничою собівартістю), за якою вони обліковувались, та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат).

Важливим аспектом в організації обліку поточних біологічних активів є їх документування В залежності від способу надходження та виду поточних біологічних активів в обліку використовуються відповідні первинні документи, які виступають підставою для обліку операцій з надходження, переміщення та вибуття поточних біологічних активів.

Порядок документального оформлення господарських операцій з обліку поточних біологічних активів регламентується наказом Міністерства аграрної політики України «Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах» № 73 від 21.02.2008. р. та іншими нормативними документами (рис.5).

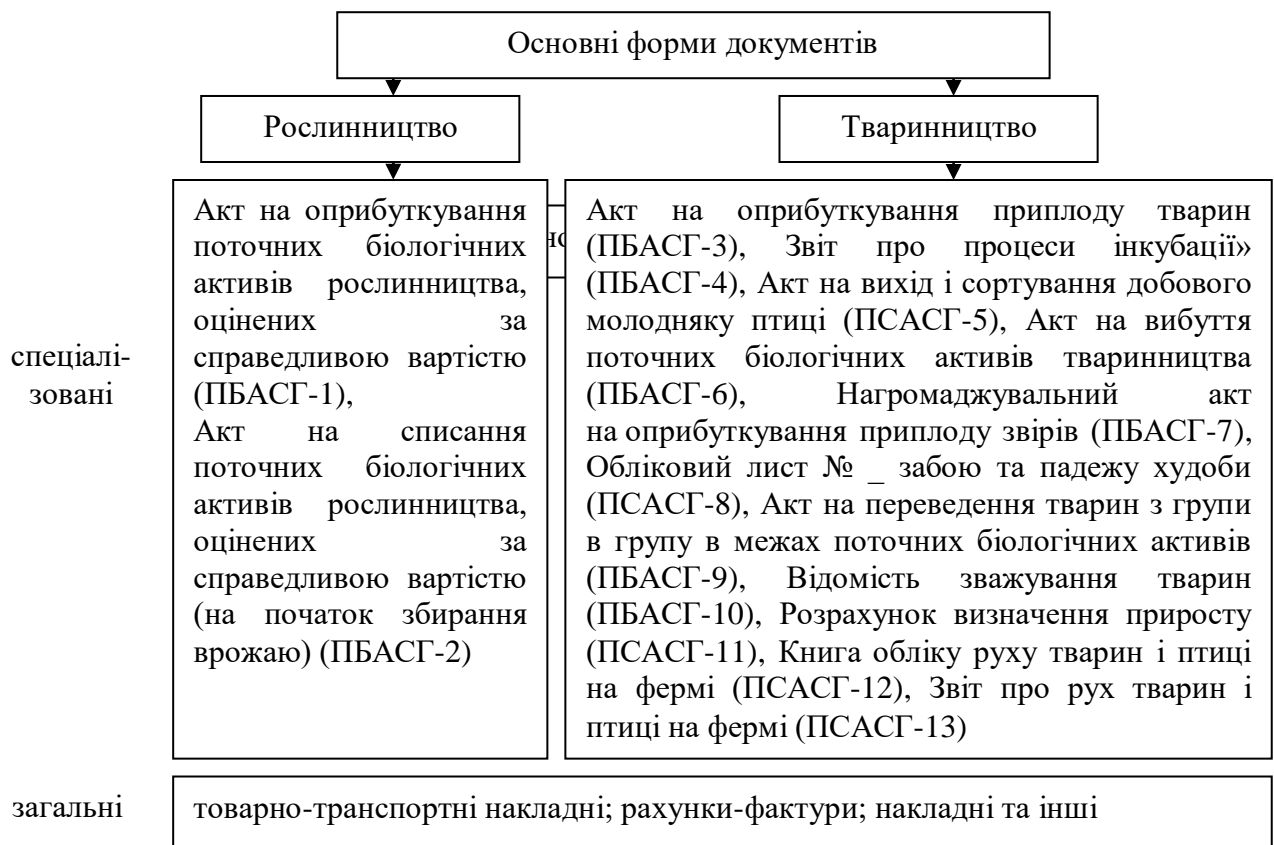


Рисунок 5. Основні форми документів, які застосовуються в обліку поточних біологічних активів

Отже, на сільськогосподарських підприємствах використовується значна кількість первинної документації з обліку поточних біологічних активів особливо тваринництва.

Безперечно визначені особливості оцінки поточних біологічних активів впливають і на порядок їх синтетичного обліку. Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва та

рослинництва здійснюється на рахунку 21 "Поточні біологічні активи".

За дебетом рахунку відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо" [2].

Рахунок 21 "Поточні біологічні активи" має такі субрахунки:

- 211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю" – здійснюється облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва;

- 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" – здійснюється облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва;

- 213 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю" – здійснюється облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до ПС(Б)О 9 "Запаси". Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва [2].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [3] оприбуткування поточних біологічних активів в залежності від каналів їх надходження, зміни пов'язані зі з обліком зміни їх вартості на дату балансу та їх вибуття оформлюється наступними проведеннями (табл. 1).

Таблиця 1 – Основні бухгалтерські проводки з обліку поточних біологічних активів [4]

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Придбано поточний біологічний актив		
	- отримано від постачальників - платників податку на додану вартість (ПДВ) за вартістю без ПДВ	21	63
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	64	63
	- отримано від постачальників - неплатників ПДВ за вартістю у сумі зобов'язання перед постачальником	21	63
2	Отримано від учасника (засновника) підприємства як внесок до статутного капіталу	21	46
3	Оприбутковано безоплатно отримані	21	71
4	Первісне визнання приросту живої маси (біологічні перетворення біологічних активів)	21	23
5	Оприбутковано біологічні активи, раніше не враховані на балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації	21	719
6	Первісне визнання додаткового біологічного активу тваринництва	21	23
7	Відображено результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів:		
	- збільшення	21	71
	- зменшення	94	21
8	Визнано поточні біологічні активи рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких біологічних активів на дату балансу	211	23
9	Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання врожаю	23	211
10	Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів тваринництва	901	21
11	Виявлено нестачі та втрати біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, в результаті інвентаризації	947	21
12	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	15	21

Таким чином, категорія поточних біологічних активів є однією з найважливіших у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств. Особливо важливого значення набуває методика оцінки біологічних активів на різних етапах їх руху. Проведення оцінки є достатньо складним процесом, що обумовлюється різними інформаційними потребами окремих груп користувачів, наявністю широкого переліку видів оцінок в залежності від часового проміжку її проведення, значної кількості методів та способів визначення вартості об'єктів обліку, а також наявності інших обмежень та додаткових умов. Враховуючи всі означені аспекти підприємство повинно

обираючи методи оцінки біологічних активів самостійно визначити методику обчислення вартості біологічних активів та відобразити її в наказі про облікову політику.

Література

1. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. Жука В.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5-22.
2. Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, Затверджені 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. – Назва з екрану.
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України № 73 від 21.02.2008. р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>. – Назва з екрану.
6. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17 – 24.
7. 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> – Назва з екрану.