

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ГРИЦІВ Василь Михайлович

Особливості організації і методики обліку, аналізу і аудиту біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах
/ Features of the organization and methods of accounting, analysis and audit of biological assets in agricultural enterprises

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗмнв-21
В. М. Гриців

Науковий керівник:
к.е.н., доц. Ярощук О. В.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ ____ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	6
1.1 Суть, визнання і класифікація біологічних активів	6
1.2 Нормативно-правове регулювання організації обліку біологічних активів.....	10
1.3 Оцінка біологічних активів	17
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	25
2.1. Організація обліку довгострокових біологічних активів рослинництва..	25
2.2. Організація обліку довгострокових біологічних активів тваринництва	35
2.3. Відображення показників з обліку біологічних активів у фінансовій звітності і проблеми їх оцінки.....	41
Висновки до розділу 2.....	51
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....	52
3.1. Інтерпритація справедливої та ринкової вартості біологічних активів для цілей контролю	52
3.2. Аудиторська перевірка як форма контролю довгострокових біологічних активів: практика та перспективи	55
Висновки до розділу 3.....	59
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63

ВСТУП

Актуальність теми. З огляду на бажання України приєднатися до Європейського Союзу, необхідно координувати системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності України згідно міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. За останні роки моя країна переглянула свою систему (стандарт) бухгалтерського обліку, поєднавши характеристики національної системи обліку з положеннями міжнародних стандартів. З прийняттям 1 січня 2003 р. Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 41 «Сільське господарство» Міністерство фінансів України затвердило положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Наказом Мінфіну від 29.12.2006 р. № 1315 також затверджено методичні рекомендації щодо обліку біологічних активів щодо уточнення порядку застосування стандартів.

Тому термін «біологічні активи» в Україні було введено у листопаді 2005 року з формулюванням проекту (стандарту) Бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

До цього в практиці обліку біологічних активів не було жодної згадки, а в словнику такого не було.

Основні українські вчені досліджували облік біологічних активів, але проблема визначення поняття та складу біологічних активів досі не вирішена.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дослідження є вивчення та критичний аналіз основних протиріч і неточностей у практиці обліку за П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Для досягнення цієї мети пропонуються рішення наступних завдань:

1) відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» роз'яснити стандарти підтвердження та оцінки біологічних активів;

2) порівняти визначення біологічних активів за правилами П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство»;

- 3) вивчити особливості формування облікових категорій, пов'язаних з біотрансформацією;
- 4) дослідження з організації та методики обліку довгострокових біологічних активів;
- 5) вивчити методи обліку зміни вартості довгострокових біологічних активів сільськогосподарських підприємств;
- 6) уточнювати елементи контролю надійності обліку біологічних активів;
- 7) оптимізувати метод аудиту біологічних активів.

Об'єктом дослідження обрано Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Гранд» Волинської області.

Предметом дослідження визначено комплекс довгострокових методів обліку біологічних активів та організаційних аспектів для створення системи обліку та аналізу, достатньої для задоволення внутрішніх економічних та стратегічних вимог управління.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою цього дослідження є позиція діалектики в розумінні економічних явищ і категорій. У дослідженні розглянуто праці основних вітчизняних та зарубіжних науковців з теорії бухобліку і методології бухобліку, системи управління, матеріали конференцій і семінарів, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та національних стандартів (стандартів), законодавчих і нормативних актів бухгалтерського обліку тощо. Економічні методи використовуються при дослідженні окремих проблем: на етапі збору, систематизації та опрацювання дослідницької інформації-індукції, у процесі теоретичного осмислення проблеми-дедукції, методів аналізу та синтезу, економічного явища. Поєднуються різні компоненти в одному процесі. З метою покращення управлінського обліку та аналітичного забезпечення для вивчення поточного стану обліку довгострокових біологічних активів використовуються такі методи: уточнення, групування, узагальнення та самопостереження.

Наукова новизна отриманих результатів. Новизна наукових результатів даного дослідження полягає в теоретичній перевірці характеристик категорій обліку довгострокових біологічних активів з теорії, методів та організаційних засад обліку ресурсів, зокрема: оцінки біологічних активів, визначення справедливої вартості біологічних активів. активи та біологічні активи Раціональність витрат, пов'язаних з конверсією, модернізація системи контролю біологічних активів тощо. Цей набір рекомендованих заходів є реальним способом підвищення якості бухгалтерського та аналітичного забезпечення операційного менеджменту.

Практична значення отриманих результатів полягає у тому, що практичне застосування сформульованих рекомендацій та рекомендацій дозволило удосконалити організаційно-методичну основу для створення системи довгострокового обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення кваліфікаційної роботи оприлюднено у ЗУНУ 12.10.2021 року на V Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів».

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

1.1. Суть, визнання і класифікація біологічних активів

Біологічні активи формують одну з найважливіших впливів у системі забезпечення ефективної діяльності окремих підприємств і всього народного господарства. Крім того, важливість біологічних активів полягає в тому, що вони є основною частиною сільськогосподарського виробництва та основним джерелом їх кормових та фінансових ресурсів..

З 1 січня 2007 року набув чинності принципово новий для України П(С)БО 30 «Біологічні активи», який «відокремив активи, які використовуються в аграрній галузі, в окрему групу для цілей бухгалтерського обліку та контролю» [82].

Тим часом «залишається ще багато невирішених проблем і методологічних протиріч, які потребують подальшого вивчення й врегулювання. Так, однією з актуальних проблем, яка майже не розроблена в теорії та на практиці, є теоретичне обґрунтування економічної сутності біологічних активів, які не стали предметом комплексного дослідження вчених. Більшість науковців основну увагу приділяють питанням оцінки біологічних активів та аналізу нових підходів до визначення фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30» [82].

«Ресурси – природні, сировинні, матеріальні, трудові, фінансові цінності, які можуть бути використані в разі потреби на створення продукції, надання послуг, одержання додаткової вартості» [20, с. 230].

В літературі з біології найчастіше зустрічається таке визначення біологічних ресурсів: «Біологічні ресурси – біологічні компоненти біосфери, створені життєдіяльністю продуцентів, консументів, редуцентів. Біологічні ресурси – це продукти харчування людей, корм тварин, сировина та корисні

копалини органічного походження. Належать до вичерпних відновлювальних природних ресурсів» [65, с. 230].

Вказане трактування частково лише можна застосовувати з метою характеристики біологічних активів, однак потрібно при цьому враховувати, що це поняття для обліково-аналітичних цілей не достатнім ні за чіткістю, ні за змістом, оскільки зводиться до трактування біологічних активів, як засобу чи можливостей формування мети діяльності.

«Біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи. Саме природні чинники визначають особливості цих активів як основних складових сільськогосподарського виробництва. Серед останніх варто назвати такі: значна тривалість виробничого процесу, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади) і біологічних характеристик тварин (порода). Зважаючи на це в сільському господарстві існує сезонність, а сам виробничий процес часто виходить за межі календарного року й досягає кількох років (при вирощуванні багаторічних насаджень, корів для відновлення стада тощо); через біологічні особливості сільськогосподарських ресурсів від однієї культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції; час, затрачений на виробництво сільськогосподарської продукції, не збігається з часом її надходження і реалізації. Терміни одержання готової продукції залежать від строків вирощування тварин; біологічні активи в процесі виробництва відтворюють частину потрібних предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо), необхідних підприємству для підтримання й розширення виробництва. Таким чином, методологія бухгалтерського обліку біологічних активів має врахувати вищезазначені особливості» [75, с. 116].

В дослідженій обліковій літературі, на жаль, не існує самостійних визначень терміну «біологічні активи». Автори при викладенні матеріалу користуються визначенням, яке наведено в П(С)БО 30 «Біологічні активи»: «Біологічні активи – це рослина або тварина, яка в процесі біологічних

перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [82].

При цьому «біологічні перетворення – це процес кількісних та якісних змін біологічних активів» [55, с. 317]. А «додаткові біологічні ресурси – біологічні активи одержані в процесі біологічних перетворень» [55, с. 322].

Критерії визнання біологічних активів аналогічні до тих, які застосовуються для інших активів, зокрема:

1) існує вірогідність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних із використанням біологічних активів;

2) вартість біологічних активів можна достовірно визначити.

Об'єктами бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути:

1) або види сільськогосподарських рослин (зернові, технічні, овочеві, кормові, плодові, ягідні культури, виноград та ін.);

2) або однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні культури та ін.);

3) або окремі культури (пшениця озима, пшениця ярова, ячмінь озимий, ячмінь яровий, овес, соняшник, картопля, капуста, буряк, яблуні та ін.);

4) або види тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця, коні, кролі, звірі, сім'ї бджіл та ін.);

5) або однорідні групи біологічних активів, що складаються з окремих статевовікових (технологічних) груп (корови, бики-плідники, свиноматки, кабани-плідники, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо) [55, с. 322].

Об'єкти біологічних активів, які не відповідають критеріям визнання активу, повинні бути списані з балансу підприємства і відображені у складі інших витрат операційної діяльності.

Біологічні активи визнаються запасами у випадку, якщо:

1) не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу;

2) не визначено підприємством напрям їх використання.

Біологічні активи визнаються основними засобами в таких випадках:

- 1) використовуються в сільськогосподарській діяльності;
- 2) очікуваний термін їх використання більше року (або операційного циклу, якщо він більше року).

Біологічні активи можуть бути як створені на підприємстві в результаті сільськогосподарської діяльності, так і отримані іншим шляхом, у тому числі куповані.

Біологічні активи залежно від галузі сільськогосподарської діяльності, у якій вони використовуються, поділяються на такі види:

1. Біологічні активи рослинництва;
2. Біологічні активи тваринництва.

Наступною ознакою, за якою групуються біологічні активи, є період участі їх у господарській діяльності підприємства. Відповідно вони класифікуються за такими групами:

- 1) довгострокові біологічні активи;
- 2) незрілі довгострокові біологічні активи;
- 3) поточні біологічні активи.

«Довгострокові біологічні активи – біологічні активи, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі» [82].

Зазначимо, що додаткові біологічні активи – це біологічні активи, отримані в процесі біологічних перетворень (приплід тварин, нові рої бджіл, чубуки, саджанці).

«Незрілі довгострокові біологічні активи – це біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі) і які у звітному періоді ще не здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи певної якості (сади, виноградники, ягідники тощо, які не досягли плодоносного віку)» [82].

Крім того, важливою класифікаційною ознакою біологічних активів є

метод їх оцінки.

Тому біологічні активи поділяються на оцінені:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) первісною вартістю.

Як бачимо, незрілі довгострокові біологічні активи не поділяються за галузевими ознаками, оскільки тварини на вирощуванні та відгодівлі визнаються поточними біологічними активами і відображаються на рах. 21.

В обліку на субрахунках 165 та 166 відображається інформація тільки про незрілі біологічні активи рослинництва.

1.2. Нормативно-правове регулювання організації обліку біологічних активів

За словами Ф.Ф. Бутинця та М.М. Коцупатрого, нормативно-правове регулювання обліку здійснюється на кількох рівнях, а саме:

1) державному рівні, що забезпечує створення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств незалежно від специфіки їхньої діяльності;

2) методологічному рівні, через реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку в межах передбачених законодавством повноважень;

3) галузевому рівні, на якому регулювання здійснюється через затвердження нормативно-правових актів (інструкцій, положень, методичних рекомендацій) галузевих міністерств;

4) господарському рівні, на якому інструменти регулювання застосовуються в обліковій політиці підприємства [79].

Правовим полем регулювання вітчизняного бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [86], прийнятий 16 липня 1999 року. Даний закон закріпив використання в процесі реформування обліку в нашій країні Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Національні стандарти охоплюють всі сфери господарської діяльності підприємств.

Сільське господарство використовує стандарти як основні нормативно-правові документи для побудови галузевого бухгалтерського обліку.

Діяльність більшості підприємств аграрного сектора економіки націлена на виробництво сільськогосподарської продукції та біологічних активів. На відміну від промислового виробництва, у сільському господарстві виробничий процес дещо відрізняється. Він є специфічним, оскільки функціонує на основі використання засобів природного (біологічного) походження (земля), а також інших природних ресурсів – засобів та предметів праці.

«Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, про отримання в процесі їх біологічних перетворень додаткових біологічних активів і розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності визначені П(С)БО 30 Біологічні активи» [82].

Крім того, при відображенні в обліку і фінансовій звітності інформації про біологічні активи необхідно враховувати вимоги інших П(С)БО [83]:

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [63];

П(С)БО 7 «Основні засоби» [80]

П(С)БО 9 «Запаси».

П(С)БО 15 «Дохід».

П(С)БО 16 «Витрати».

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [84].

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та ін.

Норми П(С)БО 30 «застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) відносно сільськогосподарської діяльності» [82].

П(С)БО 30 не поширюється: «на сільгосппродукцію, яка зберігається після її первісного визнання; продукти переробки сільгосппродукції;

біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю» [82].

Такі біологічні активи обліковуються:

1) на субрахунку 107 «Тварини» – службові собаки, спортивні коні, тварини в зоопарках тощо;

2) субрахунку 108 «Багаторічні насадження» – озеленювальні та декоративні насадження в парках, скверах, на територіях підрозділів сільгосп підприємств тощо.

У зв'язку з набуттям чинності з 01.01.2007 р. П(С)БО 30 у бухгалтерському обліку підприємств відбулися такі зміни [82]:

1. Перелік об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності значно розширено за рахунок уведення нових рахунків (субрахунків) до діючого Плану рахунків.

2. «Визнання додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні відбувається за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами) відповідно до П(С)БО 16» [83].

3. «Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 і 28 «Зменшення корисності активів» [83].

4. «Додаткові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких

поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9» [83].

5. Біологічні активи, на дату балансу справедливу вартість яких визначити достовірно неможливо, оцінюють за первісною вартістю у періоді, коли можливо було визначити їх справедливу вартість.

6. Відповідно до пункту 26.2 П(С)БО 30 тепер необхідно «розкривати обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу), обчислену при первісному визнанні» [82].

7. Нарахування амортизації здійснюється на сьогодні тільки на довгострокові біологічні активи, які обліковуються за первісною вартістю і справедливу вартість яких визначити неможливо. До 01.01.07 р. амортизація нараховувалася на всі об'єкти груп робочої і продуктивної худоби, що мають амортизовану вартість, а також на плодоносні багаторічні насадження.

8. Собівартість реалізованих біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю, дорівнює цій справедливій вартості на останню дату балансу або тій, за якою вони відображені в обліку на дату реалізації. До 01.01.07 р. собівартість реалізованих тварин дорівнювала, як правило, виробничій собівартості їх живої ваги (протягом року – плановій собівартості з доведенням у кінці року до фактичної).

1) На відміну від раніше діючого порядку, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності з 01.01.07 р. визначається залежно від трьох показників: «від первісного визнання сільгосппродукції і додаткових біологічних активів; реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу); зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу. Крім того, з уведенням П(С)БО 30 внесено зміни до фінансової звітності підприємств. П(С)БО 30 визначає перелік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями: прями

матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальнопромислові витрати» [82].

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», ці ж витрати «формує виробничу собівартість продукції. Тобто, витрати на біологічні перетворення – це не що інше, як виробничі витрати, що входять до складу виробничої собівартості сільськогосподарської продукції. Це є ще одним доказом у рівнозначності визначень біологічні перетворення та виробництво» [83].

Загалом, у П(С)БО 16 «Витрати» визначаються «методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх відображення у фінансовій звітності» [83].

Згідно з Методичними рекомендаціями «у сільськогосподарських підприємствах витрати операційної (виробничої) діяльності галузі рослинництва групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати» [87].

До матеріальних затрат належать предмети праці, без яких неможливий процес виробництва як такий. У рослинництві це такі витрати як: сировина й основні матеріали; насіння та інший садивний матеріал; паливо і мастильні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; енергія; запасні частини; будівельні матеріали; допоміжні та інші матеріали; тара й тарні матеріали.

Перелік даних матеріальних затрат, згідно з П(С)БО 9 «Запаси» формує виробничі запаси підприємства [83].

Під запасами слід розуміти активи, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу виробленої продукції або біологічного активу. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», придбаний (отриманий) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [82].

В П(С) БО 7 зазначено, що «під основними засобами слід розуміти

матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміні-стративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року» [80].

Особливістю основних засобів та інших нематеріальних активів є їх поступове моральне і матеріальне старіння. В такому випадку має місце нарахування на них певної суми амортизації.

Амортизація – це процес поступового перенесення вартості об'єктів основних засобів протягом строку їх експлуатації на готову продукцію.

П(С)БО 8 визначає «методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності» [83].

Одним із найпроблемніших для бухгалтерів аграрних підприємств етапів впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» стало застосування методичних підходів щодо організації обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Виходячи з цього, потребували додаткової розробки питання штатного розподілу обов'язків обліковців в частині визначення справедливої вартості різних видів біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, її документального оформлення, а також організація ефективного документообороту [82].

Результати ознайомлення з публікаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів у фахових виданнях показали, що питанням організації обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» приділялось недостатньо уваги [82]. Тому, при впровадженні в 2007 р. положень вищевказаного Стандарту в практику обліковці підприємств керувалися лише власним досвідом. Пізніше, на початку 2008 р. вченими-економістами і практиками були розроблені Методичні рекомендації з

організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринково (справедливою) вартістю [54]. Вони надруковані і розповсюджені рішенням Міністерства аграрної політики України, Вченої ради Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН та Ради Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України.

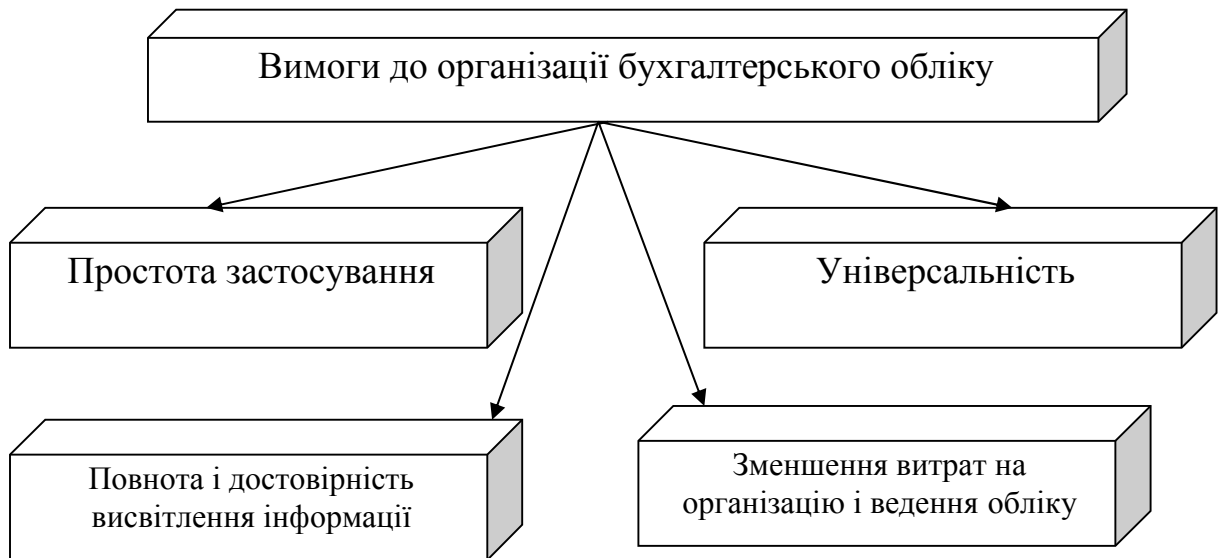


Рис. 1.1. Вимоги до організації бухгалтерського обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю в сільськогосподарських підприємствах

В Методичних рекомендаціях запропоновано чіткі підходи до організації бухгалтерського обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Зокрема, для оцінки біологічних активів пропонується створювати на підприємствах постійно діючі Комісії, в складі не менше 3-ох осіб (бухгалтери галузі, зоотехніки, агроном, головний економіст та ін.). Важливе практичне та наукове значення мають сформульовані та охарактеризовані в Методичних рекомендаціях джерела і методи визначення справедливої вартості різних видів біологічних активів та сільськогосподарської діяльності. З огляду на зазначене, ці рекомендації можуть бути практичним посібником для бухгалтерів при

побудові обліку в сільськогосподарських підприємствах відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82].

В результаті дослідження практики впровадження положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] в сільськогосподарських підприємствах встановлено, що організація бухгалтерського обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції повинна відповідати таким умовам: простота застосування (зрозумілість), універсальність, повнота і достовірність висвітлення інформації, а також спрямування на зменшення витрат на організацію і ведення обліку.

1.3. Оцінка біологічних активів

В результаті проведеного дослідження встановлено, що до 1 січня 2007 р. облік активів сільського господарства ґрунтувався на загальних методологічних засадах обліку запасів та основних засобів підприємства відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси» [80].

При цьому оцінка біологічних активів, як частини активів підприємства, здійснювалась на загальних принципах, а саме – за первісною вартістю (історичною собівартістю).

Проте набуло чинності нове Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», завдяки якому сільськогосподарські активи відокремлені в окрему облікову групу та запроваджені нові методологічні принципи їх оцінки за справедливою вартістю [82].

Систематизація та критичний аналіз існуючих наукових розробок свідчить про те, що вчені і практики не дійшли єдиної думки щодо економічної доцільності та очікуваних результатів від запровадження справедливої вартості біологічних активів.

В системі МСФЗ «оцінка за справедливою вартістю є однією з пріоритетних. У світовій практиці можливі три підходи до оцінки справедливої вартості: ринковий; сукупність методів оцінки вартості об'єкта,

що ґрунтуються на інформації о реальних угодах на ринках; доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінки; витратний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з врахуванням зносу» [56].

В результаті проведеного дослідження наукового і практичного досвіду застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів оцінки активів визначено основні переваги та недоліки застосування справедливої вартості та історичної собівартості (табл. 1.1.).

Розглянемо детальніше специфіку прояву і актуальність переваг та недоліків застосування оцінок за первісною й справедливою вартістю в обліку активів сільського господарства.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика первісної та справедливої вартості в бухгалтерському обліку

+/-	Історична собівартість (первісна вартість)	Справедлива вартість
	Документальне підтвердження величини витрат – складових первісної вартості. Базування складових первісної вартості на основі фактичних цін.	Об'єктивна оцінка майбутніх грошових потоків. Реальне відображення вартості активів з метою покращення показників фінансового стану підприємства
Переваги:	Об'єктивність оцінки фінансового результату. Дотримання принципу достовірності Економічність, простота та логічність методики розрахунку.	Порівнянність активів, придбаних в різний час. Застосування єдиних підходів відображення вартості активів у фінансовій звітності з метою залучення інвестицій.

	Динамічність, а тому неадекватність оцінки після певного проміжку часу, що обумовлене зміною курсу валют, динамікою ринкової кон'юнктури, моральним та фізичним зносом.	Умовний характер і документальна непідтвердженість. Деяке порушення принципу обачності.
Недоліки:	Необхідність періодичного проведення переоцінки активів.	Відсутність активного ринку окремих видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Брак досвіду застосування такої оцінки в бухгалтерському обліку сільського господарства та інших видах економічної діяльності.

Відомо, що первісна вартість визначається як сума всіх понесених витрат за фактичними ринковими цінами на виробництво активів сільського господарства. При цьому протягом виробничої діяльності всі витрати, а також розрахунок калькуляції фіксуються у первинних документах і регістрах. Таким чином, первісна вартість визначається на основі реальних даних, відображених у відповідних бухгалтерських документах. Тим часом, справедлива вартість, відповідно до Стандарту 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій, визначається на основі ринкових цін за мінусом витрат на місці продажу. На жаль, зараз немає розроблених механізмів документального підтвердження такої вартості в первинному та аналітичному обліку. Тому вирішення даної проблеми повністю залежить від досвіду і кваліфікації працівників облікових служб, що може спричинити необ'єктивність та певні зловживання з боку підприємства, а також і логічно

необґрунтовані «претензії» працівників контролюючих органів. Отже, документальне підтвердження вартості є значною перевагою історичної собівартості, що посилює її достовірність, тим часом як недоліком справедливої вартості є умовний характер. Тому багато науковців, серед яких О. Кірей, акцентують свою увагу саме на суб'єктивності справедливої вартості, оскільки вона залежить від зовнішніх умов функціонування підприємства та професіоналізму бухгалтерів [47, с.42].

Віддаючи належне здобуткам науковців, слід вказати на неоднозначність оцінки достовірності інформації. Так, відповідно до концептуальних положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку наведена у фінансовій звітності інформація повинна бути достовірною і правдивою. При цьому достовірною вважається інформація, якщо вона не містить помилок та виправлень, які можуть вплинути на рішення користувачів інформації. Таким чином, первісна вартість є певною мірою суб'єктивним показником. Наприклад, визначена на дату звітного кварталу історична собівартість біологічних активів не повністю відображає їх реальну вартість, бо не містить загальнопромислових витрат, які розподілятимуться в кінці року. Крім того, об'єктивність та достовірність такої оцінки в процесі використання активів поступово знижується через вплив різних факторів (зміна курсу валют, динаміка ринкової кон'юнктури, моральний і фізичний знос). В свою чергу, це викликає необхідність проведення переоцінки активів.

Щодо реальності відображення вартості активів та, відповідно, покращення показників фінансового стану, слід зазначити наступне. Результати проведеного дослідження свідчать, що вплив оцінки біологічних активів за справедливою вартістю залежить від величини цін на активному ринку та їх співвідношення з виробничою собівартістю. Зокрема, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю в момент первісного визнання позитивно впливатиме на показники фінансового стану підприємства тоді, коли перевищуватиме рівень виробничої собівартості відповідного активу. І

навпаки, якщо ціни нижчі, вартість біологічних активів в балансі підприємства знижується порівняно з оціненими за первісною вартістю. Отже, найбільшого ефекту в результаті впровадження методологічних засад щодо оцінки активів за справедливою вартістю може бути досягнуто за умови забезпечення відповідності рівня цін на сільськогосподарську продукцію та економічно обґрунтованих витрат на її виробництво. Проте, нині спостерігається диспропорція з більшості видів сільськогосподарської продукції у відношенні «ціна-собівартість».

Таким чином, застосування первісної вартості біологічних активів має значні переваги, оскільки методика її визначення відпрацьовувалась з врахуванням пропозицій науковців та обліковців-практиків протягом десятків років. Сучасний етап інтеграції України у світовий економічний простір висуває нові вимоги до методів управління підприємством та бухгалтерського обліку, як основного джерела інформації. Слід очікувати, що входження України до СОТ змусить керівників сільськогосподарських підприємств активніше залучати вітчизняні та іноземні інвестиції з метою впровадження сучасних ефективних технологій виробництва продукції рослинництва і тваринництва що, відповідно, підвищуватиме конкурентоспроможність як окремих видів продукції, так і підприємства в цілому. Враховуючи вищезазначене, застосування міжнародних принципів оцінки біологічних активів є нагальною вимогою часу.

В той же час, визначення справедливої вартості біологічних активів і практичне застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» [82] супроводжується певними труднощами, які спричинені низькою кваліфікацією бухгалтерів, відсутністю чіткої методики розрахунку, а також низькою автоматизацією облікового процесу. Тому підтримуємо пропозиції щодо необхідності поступового впровадження оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, але за умови розробки чіткої, широко апробованої на практиці методики визначення справедливої вартості активів з урахуванням передового досвіду з бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

Опитування фахівців облікових служб показало, що в процесі запровадження положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» в облікову роботу сільськогосподарських підприємств, труднощі застосування справедливої вартості значною мірою пов'язані з відсутністю єдиного підходу щодо тлумачення сутності справедливої вартості, а також наявністю певних протиріч стандарту чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку.

Для вирішення проблем доцільно докладніше розглянути неузгодженість П(С)БО 30 з діючими нормативно-правовими актами. Основним правовим актом, який регулює бухгалтерський облік активів в цілому по підприємству та біологічних активів зокрема, їх оцінку та відображення у фінансовій звітності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [86]. Відповідно до статті 4 цього Закону бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах: обачність, повне висвітлення, послідовність, безперервність, історична (фактична) собівартість, періодичність. При цьому дослідники справедливо визначають пріоритетність історичної собівартості, головним чином, первісної вартості активів і зобов'язань [86].

За таких умов впровадження методичних засад оцінки біологічних активів за справедливою вартістю та сільськогосподарської продукції (в момент первісного визнання) в практику бухгалтерському обліку та поступове поширення її в господарствах вступає в суперечність з нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цю проблему, на нашу думку, можна вирішити двома шляхами:

– по-перше, внести зміни в пункт 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [86], а саме – принцип історичної (фактичної) собівартості замінити принципом достовірності. Під останнім ми розуміємо оцінку активів та зобов'язань, яка відображає їх реальну вартість на певну дату відповідно до умов функціонування та потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, а також, яка не містить помилок і викривлень, що можуть вплинути на прийняття відповідних

рішень;

– по-друге, внести зміни у П(С)БО 30 «Біологічні активи» в частині положень [82], які регулюють первісне визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, оскільки в результаті проведеного нами дослідження встановлено, що оцінка сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та визнання доходів (витрат) від такої оцінки є економічно необґрунтованими й методично недоцільними.

Крім вищевказаної та інших проблем важливе значення має наукове обґрунтування змісту справедливої вартості біологічних активів. Вивчення Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» показало, що в ньому відсутнє роз'яснення поняття «справедлива вартість» [82]. Тому, керуючись положеннями лише зазначеного стандарту обліковці не мають чітких характеристик критеріїв щодо економічного змісту вартості, за якою оцінюють значну частину ресурсів сільсько-сподарських підприємств. В умовах низької автоматизації облікового процесу та відсутності доступу до електронних джерел нормативно-правової бази, недостатня інформаційна насиченість основного регулюючого стандарту значно ускладнює роботу бухгалтерів аграрного сектора, обмежує можливості отримання достовірної інформації, посилює ризики допущення помилок у фінансовій звітності та спричиняє внаслідок цього штрафні санкції.

Аналіз національних стандартів бухгалтерського обліку показав, що термін «справедлива вартість» наведено лише в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [84], затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 163 від 31.03.1999 і повністю дублює визначення, наведене в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Згідно нього, «справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [83].

Отже, враховуючи відсутність належного досвіду застосування, складність методики визначення та недостатнє розкриття терміну «справедлива вартість», наведеного в П(С)БО 19, визначення обліковцями справедливої вартості в сільському господарстві є спрощеним і не характеризує його економічний зміст [59]. У довідковій літературі «справедливість, або справедливий трактується як об'єктивне, неупереджене ставлення до кого-, чого-небудь». В загальному вигляді під вартістю розуміють виражену у грошах ціну чого-небудь. Таким чином, можна зробити висновок, що справедлива вартість активу – це об'єктивна ціна активу, виражена у грошах.

Висновки розділу 1

За матеріалами даного розділу можна зробити наступні висновки:

1. Біологічний актив – це земля сільськогосподарського призначення як природний основний засіб виробництва, а також рослина або тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна самовідтворюватися, тобто давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. Існуюча класифікація біологічних активів у нормативних джерелах враховує два види їх оцінки – первісну та справедливу вартість.

2. Через відсутність єдиного чіткого трактування справедливої вартості в методології бухгалтерського обліку біологічних активів доцільно внести доповнення до П(С)БО 30 «Біологічні активи» в частині розкриття термінів, що використовуються у стандарті.

3. Методика оцінки біологічних активів – центральна проблема обліку господарської діяльності. Завдання обліку в сільському господарстві – серед всіх видів економічних оцінок вибрати найоптимальнішу, яка б враховувала потреби і особливості відтворення його галузей. Обґрунтовано, що таким видом оцінки є первісна вартість або собівартість виробництва. Оцінка біологічних активів за первісною вартістю передбачає калькулювання спочатку планової собівартості, а потім визначення фактичної собівартості. Калькуляція собівартості проводиться за статтями виробничих витрат.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація обліку довгострокових біологічних активів рослинництва

До довгострокових біологічних активів, зокрема рослинницької галузі, належать багаторічні насадження, а саме плодові зерняткові, плодові кісточкові, плодові горіхоплідні, ягідні – суниця і полуниця, а також смородина та інші), хміль, виноградні плантації та інші.

Молоді насадження з початку плодоносіння вважаються незрілими біологічними довгостроковими активами.

Відповідно до П(С)БО 30 Біологічні активи «незрілі біологічні активи – це активи операційного циклу створення яких перевищує 12 місяців і які не здатні створювати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи у звітному періоді» [82].

Основним джерелом надходження довгострокових біологічних активів рослинництва є закладення (вирощування) багаторічних насаджень.

Витрати, понесені підприємством на вирощування таких насаджень, обліковуються по дебету субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів».

Аналітичний облік затрат на створення довгострокових біологічних активів рослинництва ведуть згідно НП(С)БО 16 «Витрати» [83] за статтями витрат, установленими Методичними рекомендаціями № 132 від 18.05.2001 для рослинництва, зокрема: «витрати на оплату праці; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; загальновиробничі витрати; непродуктивні витрати (в обліку); інші витрати» [87].

Після закінчення робіт із закладення багаторічних насаджень

проводиться огляд і приймання насаджень комісією, призначеною керівником підприємства. Далі оформляється Акт приймання багаторічних насаджень до складу незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, який підписують члени комісії і затверджує керівник. Указаний акт разом із технічною документацією передається до бухгалтерії підприємства. На його підставі багаторічні насадження прибуткують до складу незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, які залежно від оцінки обліковуються на субрахунку: 165 – якщо оцінюються за справедливою вартістю; 166 – якщо оцінюються за первісною вартістю.

Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва потребують подальшого догляду. Затрати на їх вирощування до переведення в групу довгострокових біологічних активів рослинництва обліковуються також у складі капітальних інвестицій на субрахунку 155 і списуються на збільшення вартості незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва (Дт субрахунків 165 або 166).

Незрілі довгострокові біологічні активи об'єднуються в одну групу й обліковуються окремо у складі довгострокових біологічних активів.

Розглянемо відображення операцій з вирощування (створення) довгострокових біологічних активів рослинництва та з оприбуткування їх до складу незрілих біологічних активів на умовному прикладі.

ТзОВ фірма «Гранд» уклав договір оренди земельної ділянки із кількома фізичними особами терміном 50 років з метою вирощування виноградників. Витрати на вирощування виноградників до плодоносіння в поточному році склали 73 100 грн. (перелік витрат наведено в табл. 2.1.). ТзОВ фірма «Гранд» отримала компенсацію з бюджету в рахунок понесених витрат (в межах нормативів затрат на 1 га) в сумі 70 000 грн.

Переведення незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва до складу зрілих здійснюють після лише досягнення ними експлуатаційного віку, тобто повноцінного товарного плодоносіння садів, виноградників, ягідників тощо.

Таблиця 2.1

Вирощування (створення) довгострокових
біологічних активів рослинництва

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Обліковано витрати на оформлення договорів оренди землі для закладення винограднику	155	685	350
2	Проведено аванс за проектно-кошторисну документацію	371	311	3 600
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	600
4	Оприбутковано проектно-кошторисну документацію	155	371	3 000
5	Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	371	600
6	Відображено орендну плату	155	684	4 360
7	Оприбутковано посадковий матеріал	208	631	39 500
8	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	7 900
9	Оплачено рахунок постачальника за посадковий матеріал	631	311	47 400
10	Нараховано заробітну плату	155	661	15 000
11	Нараховано єдиний внесок на соціальні заходи	155	65	5 430
12	Списано посадковий матеріал на закладення винограднику	155	208	39 500
13	Списано мінеральні добрива, отрутохімікати з метою догляду за молодими насадженнями	155	208	2 100
14	Використано паливно-мастильні матеріали на роботах із застосуванням тракторів	155	203	1 320

15	Відображено послуги, надані власним автотранспортом і тракторним парком	155	236	2 040
16	Отримано компенсацію з бюджету	311	48	70 000
17	Відображено використання бюджетних коштів на розвиток виноградарства	48	69	70 000
18	Оприбутковано до складу незрілих довгострокових біологічних активів насадження виноградників	166	155	73 100

Строки переведення багаторічних насаджень до складу плодоносних визначено Методичними рекомендаціями № 73 та Листом № 460, а саме:

- 1) для яблуні, груші – 7 років;
- 2) вишні, персика – 5 років;
- 3) сливи, черешні, абрикоси – 6 років;
- 4) горіха волоського – 8 років;
- 5) суниці – 2 роки;
- 6) малини, малини на шпалері – 3 роки;
- 7) смородини, агрусу, винограду – 4 роки від посадки.

При передачі незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва в експлуатацію після досягнення ними відповідного віку складається Акт приймання довгострокових біологічних активів і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ-1). Він підписується членами приймальної комісії, після чого затверджується керівником підприємства.

Указаний акт служить підставою для переведення незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва до складу зрілих, облік яких ведеться залежно від їх оцінки на субрахунку:

- 161 – якщо біологічні активи оцінено за справедливою вартістю;
- 162 – за первісною вартістю.

Відображення операцій із переведення незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва до складу зрілих показано в табл. 2.2.

Затрати на догляд за зрілими довгостроковими біологічними активами

рослинництва, які прийняті в експлуатацію і дають продукцію, відносяться до складу операційних витрат і відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво».

Таблиця 2.2

Відображення операцій із переведення незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва до складу зрілих

№	Зміст	Кореспондуючі рахунки		Обсяг, грн.
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва, які переведено зі складу незрілих біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю	162 (за первісною вартістю)	166 (за первісною вартістю)	73 100
2	Або: переведено незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, що раніше обліковувалися за первісною вартістю (73 100 грн.), до складу зрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, таких, що обліковуються за справедливою вартістю (70 000 грн.)	161 (за справедливою вартістю)	166 (за первісною вартістю)	70 000
2.1	Відображено уцінку переведених біологічних активів (73 100 грн. – 70 000 грн.)	940	166	3 100
3	Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва зі складу незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва, що обліковуються за справедливою	161	165	70 000

	вартістю			
4	Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю (75 000 грн.) зі складу незрілих довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (73 100 грн.)	161 (за справедливою вартістю)	166 (за справедливою вартістю)	73 100
4.1	Відображено різницю між первісною і справедливою вартістю (75 000 грн. - 73 100 грн.)	161	710	1 900

Операції, пов'язані з доглядом за довгостроковими біологічними активами рослинництва, відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення бухгалтерських операцій по догляду за довгостроковими біологічними активами рослинництва

№ п/п	Зміст	Кореспондентуючі рахунки		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списано мінеральні добрива, отрутохімікати для догляду за плодоносними багаторічними насадженнями	23	208	15 000
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим доглядом за довгостроковими біологічними активами рослинництва	23	661	10 000
3	Нараховано єдиний внесок на соціальні заходи	23	65	3 620
4	Передано в експлуатацію МШП, що використовуються для догляду за довгостроковими біологічними активами	23	22	500

5	Надано послуги власним автотранспортом і тракторним парком	23	236	1 380
6	Надано послуги сторонньою організацією	23	631	1 750
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	350
8	Нараховано амортизацію основних засобів	23	131	700
9	Нараховано амортизацію на зрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю	23	134	1 000
10	Розподілено загальновиробничі витрати	23	91	3 050
11	Оприбутковано сільгосппродукцію від урожаю за справедливою вартістю - 40 000 грн. (фактичні витрати на біологічні перетворення - 37 000 грн.)	27	23	40 000
11.1	Відображено дохід від первісного визнання сільгосппродукції (40 000 грн. - 37 000 грн.)	23	710	3 000
12	Або: оприбутковано сільгосппродукцію за справедливою вартістю - 40 000 грн. (фактичні витрати на біологічні перетворення - 45 000 грн.)	27	23	40 000
12.1	Відображено витрати від первісного визнання сільгосппродукції (45 000 грн. - 40 000 грн.)	940	23	5 000

Рахунок 23 (за видами сільгоспвиробництва) відповідно до П(С)БО 30 протягом року може закриватися кілька разів:

- 1) одночасно з первісним визнанням біологічних активів, сільгосппродукції і додаткових біологічних активів за справедливою вартістю;
- 2) при додатковому списанні (розподілі) виробничих витрат із коригуванням суми доходів (витрат) від первісного визнання сільгосппродукції і додаткових біологічних активів.

Відповідно до п. 5.9 Методичних рекомендацій № 1315 «амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких визначити неможливо. Об'єктом амортизації таких біологічних

активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість» [54].

Таким чином, «амортизація в бухгалтерському обліку нараховується тільки на зрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які обліковуються за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 7» [80].

Амортизація на такі біологічні активи нараховується із застосуванням методів, передбачених для основних засобів, протягом строку їх корисного використання, який устанавлюється підприємством при визнанні їх активом.

Амортизація в податковому обліку нараховується на суму понесених підприємством витрат, пов'язаних із придбанням, закладенням і вирощуванням багаторічних насаджень до початку плодоношення.

Порядок відображення нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку подано в табл. 2.4.

Довгострокові біологічні активи рослинництва відображаються в обліку за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу). Якщо справедливу вартість біологічних активів достовірно визначити неможливо, то вони відображаються за первісною вартістю з урахуванням зносу і втрат від зменшення корисності.

Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів.

Переоцінка довгострокових біологічних активів рослинництва (дооцінка, уцінка) здійснюється постійно діючою комісією з визначення справедливої вартості біологічних активів.

Таблиця 2.4

Порядок відображення нарахованої амортизації

№	Зміст	Коресп. рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Нараховано амортизацію на об'єкти довгострокових біологічних активів	23	134	5 000

	рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю			
2	Списано суму нарахованої амортизації при вибутті довгострокових біологічних активів рослинництва, що обліковуються за первісною вартістю, або при переведенні їх у групу довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю	134	162	5 000

Новим правилом у виробничому обліку також є відсутність у складі калькуляційної статті «Витрати на утримання основних засобів» сум амортизаційних відрахувань за насадженнями, якщо вони оцінені за справедливою вартістю. Це пов'язано з тим, що при старінні довгострокового біологічного активу він змінює свою ринкову вартість у сторону зменшення, а утворена різниця, подібно до уцінки, підлягає списанню у витрати від зміни вартості відповідних активів, що відноситься до групи інших витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. За такого підходу фактичні витрати виробництва та собівартість продукції є заниженими, а невиробничі витрати за-вищеними. При цьому варто зауважити, що наприкінці періоду промислового плодоношення саду паралельно зі зменшенням його віддачі, що позначається на зменшенні економічної ефективності, виникає необхідність списувати значно більші суми витрат з переоцінки. Таким чином, через суто облікові проблеми спотворюється дійсний економічний результат.

Крім того, неврегульованим є питання обліку витрат на ліквідацію насадження у зв'язку із закінченням їх строку промислового використання. У вітчизняному Плані рахунків використовують спеціальний субрахунок «Списання необоротних активів» у складі інших витрат. Практика засвідчує, що витрати на розкорчовування дерев, обробіток ґрунту є досить суттєвими і складають третину від вартості закладки саду тієї ж площі. Відповідно до

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань підприємств і організацій України такі витрати відносяться до витрат періоду і підлягають до списання на фінансові результати. Оскільки все це автоматично може позначитись на зменшенні суми чистого прибутку або збитковості взагалі, то більшість застарілих насаджень залишаються неліквідованими (мають низьку продуктивність, непридатні для промислової експлуатації). Для цього одночасно при переведенні насаджень до категорії зрілих доцільно автоматично передбачити створення резерву для забезпечення у майбутньому покриття відповідних витрат. Щомісячно до фактичних витрат необхідно відносити частину коштів на ліквідацію такого активу, а суму робіт розраховувати за методом дисконтування теперішньої кошторисної вартості подібних робіт із врахуванням запланованого експлуатаційного строку використання активу.

Поряд з цим діюча облікова практика не передбачає ситуацій, коли внаслідок явища періодичності плодоношення підприємство втрачає можливість одержання врожаю у звітному періоді. У такому разі всі витрати не можна відносити до групи витрат, які сталися унаслідок надзвичайних подій. Оскільки всі агротехнічні заходи проведені у звітному році є, по суті, витратами, які здійснюються для підтримання біологічної продуктивності у майбутньому році, і за своїм економічним змістом відносяться до незавершеного виробництва, що є нетиповим для даної галузі. Тому виробничі витрати за такими ситуаціями доцільно відносити до витрат майбутнього періоду (року). Таким чином, рахунки з обліку витрат у садівництві звітного року за відповідними активами підлягають закриттю.

Отже, для вдосконалення обліку витрат виробництва у садівництві необхідно ретельно опрацювати всі облікові проблеми сучасності, але й врахувати залежність рівня інформаційного забезпечення про хід виробничих процесів у галузі від умов кожного окремого підприємства. Оскільки виробники плодоягідної продукції наділені правом вибору при побудові власної системи виробничого обліку, то при його організації для садівничих

підприємств доцільно передбачити окремі позиції для резервування та віднесення витрат у зв'язку із втратою справедливої вартості та формування забезпечень під фінансування ліквідаційних робіт.

Підсумовуючи вказані положення щодо використання механізму поступового віднесення у витрати виробництва сум вартості саду як засобу праці та витрат на їх ліквідацію у майбутньому необхідно: внести зміни до Наказів про облікову політику щодо фіксації механізмів застосування методів резервування на покриття втрат справедливої вартості довгострокових біологічних активів та витрат, пов'язаних з їх списанням; переглянути робочі плани рахунків із введенням додаткових аналітичних рахунків, призначених для обліку відповідних резервів; розрахувати відсоткові ставки щорічного резервування коштів, виходячи з умов кожного підприємства.

Крім того, витрати на утримання саду, за яким було втрачено можливість одержання врожаю у звітному періоді (за винятком ситуацій, пов'язаних із надзвичайними подіями) доцільно обліковувати окремо з наступним їх списанням на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». Це дозволить уникнути нетипового для садівництва незавершеного виробництва у кінці року та обґрунтовано відображати витрати, понесені у звітному періоді, які фактично стосуються формування врожаю наступного року.

2.2. Організація обліку довгострокових біологічних активів тваринництва

«Довгострокові біологічні активи тваринництва – це продуктивні тварини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільгосппродукцію та(або) додаткові біологічні активи (корови – молоко, приплід, гній; вівці – вовну, приплід, гній і т. д.), приносити іншим чином економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі» [82].

Об'єкти бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів тваринництва можуть бути однорідні групи біологічних активів, наприклад основне стадо:

- 1) корови та бики-плідники молочного напрямку;
- 2) корови та бики-плідники м'ясного напрямку;
- 3) свиноматки й кабани-плідники;
- 4) вівцематки й барани-плідники;
- 5) конематки й жеребці.

Довгострокові біологічні активи тваринництва залежно від оцінки обліковуються на субрахунку:

163 – якщо оцінюються за справедливою вартістю;

164 – якщо оцінюються за первісною вартістю.

За дебетом указаних вище субрахунків відображається надходження довгострокових біологічних активів тваринництва, а за кредитом – їх вибуття.

Поголів'я тварин обліковують за кількістю голів, живою масою і вартістю (п. 3.6 Методичних рекомендацій № 1315) [54].

При зарахуванні довгострокових біологічних активів тваринництва на баланс підприємства вони оцінюються за вартістю, яка залежить від джерел надходження тварин на підприємство:

- 1) придбання за плату;
- 2) безплатне отримання;
- 3) внесок до статутного капіталу;
- 4) обмін на подібні або неподібні активи;
- 5) переведення зі складу поточних біологічних активів.

Розглянемо детальніше операцію надходження тварин до складу довгострокових біологічних активів з поточних біологічних активів тваринництва.

Переведення тварин в основне стадо здійснюється в певному віці і за певних умов. На основі Інструкції № 7 (п. 2.22) [46] складено табл. 2.5, у

якій відображено порядок переведення тварин зі складу поточних біологічних активів до довгострокових біологічних активів.

Таблиця 2.5

Порядок переведення тварин зі складу поточних біологічних активів до довгострокових біологічних активів

Групи довгострокових біологічних активів тваринництва	Вік та умови переведення тварин до складу довгострокових біологічних активів
Бики-плідники	У 18– місячному віці з групи бичків на плем'я
Корови молочного стада	У день отелення з групи нетелей (запліднених телиць)
Свиноматки	Після відлучення поросят першого опоросу з групи перевірюваних свиноматок
Кабани-плідники	У віці 18 – 22 міс. з групи перевірюваних кнурів (після оцінки продуктивності покритих ними маток)
Вівцематки та барани-плідники	У 18 – 20-місячному віці з груп молодняку після формування їх у маточні отари і проведення парування. У племінних господарствах, що утримують тонкорунні породи овець вовняного та м'ясного напрямів (при передержанні) – у віці 2,5 років
Конематки і жеребці	У 3– або 4-річному віці (залежно від розвитку) із групи молодняку коней. У більш зрілому віці переводяться в основне стадо коні високого скакового і бігового класу
У кожному господарстві вік тварин та умови переведення тварин до складу довгострокових біологічних активів з поточних біологічних активів можуть уточнюватися згідно із конкретною технологією утримання їх на підприємстві.	

В усіх випадках надходження тварин до складу довгострокових біологічних активів у день здійснення операції оформлюється Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-2), який складається спеціально призначеною комісією на кожну тварину.

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів тваринництва і вартість тварин, що надійшли в основне стадо з групи молодняку, відображаються на субрахунку 155.

Розглянемо відображення операцій із надходження довгострокових біологічних активів тваринництва на прикладах, розміщених у табл. 2.6.

Витрати, які «пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік таких витрат ведеться відповідно до П(С)БО 16 за об'єктами обліку довгострокових

біологічних активів тваринництва» [83].

Таблиця 2.6

Відображення операцій із надходження довгострокових біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст	Рахунки		Обсяг, грн.
		Д-т	К-т	
Придбання довгострокових біологічних активів тваринництва за плату				
1	Перераховано аванс постачальнику згідно з договором купівлі-продажу за тварин	371	311	10 800
2	Відображено розрахунки за ПДВ	641	644	1 800
3	Відображено витрати на придбання основного стада тварин, визнаних довгостроковими біологічними активами	155	631	9 000
4	Оприбутковано тварини до складу довгострокових біологічних активів за первісною вартістю	164	155	9 000
5	Відображено розрахунки за ПДВ	644	631	1 800
6	Здійснено зарахування заборгованостей	631	371	10 800
Отримання біологічних активів безплатно і як внеску до статутного капіталу				
1	Відображено вартість безплатно отриманих довгострокових біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю	163	424	7 000
2	Відображено витрати на доставку безплатно отриманих біологічних активів власним автотранспортом	155	23	500
3	Віднесено витрати на доставку тварин на вартість довгострокових біологічних активів	163	155	500
4	Відображено заборгованість засновника (платника ПДВ) за внеском до статутного капіталу підприємства	46	40	6 120
5	Отримано та оприбутковано від засновника довгострокові біологічні активи тваринництва за справедливою вартістю	163	46	5 100
6	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	46	1 020
Придбання довгострокових біологічних активів тваринництва в обмін на запаси				
1	Відвантажено зерно фуражне в обмін на свиней основного стада згідно з договором міни	361	701	12 000
2	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	2 000
3	Списано собівартість зерна фуражного (купованого)	901	208	8 300
4	Відображено витрати на придбання довгострокових біологічних активів тваринництва	155	631	10 000
5	Податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
6	Оприбутковано свиней в основне стадо за справедливою вартістю	163	155	10 000
7	Здійснено зарахування заборгованостей	631	361	12 000
Переведення до основного стада зі складу поточних біологічних активів				
1	Переведено молодняк ВРХ до складу довгострокових біологічних активів тваринництва	155	21	23 000
2	Оприбутковано тварин в основне стадо	163	155	23 000

У бухгалтерському обліку такі витрати відображаються на окремих субрахунках рахунка 23.

Витрати обліковуються за статтями затрат, установленими підприємством і відображеними в наказі про облікову політику.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на утримання довгострокових біологічних активів тваринництва, визначення результату від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільгосппродукції розглянемо в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на утримання довгострокових біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст	Рахунки		Обсяг, грн.
		Д-т	К-т	
1	Списано корми на утримання основного стада тварин	232	208	11 500
2	Нараховано заробітну плату обслуговуючому персоналу і відрахування на соціальні заходи	232	65, 66	4 200
3	Відображено знос виробничих основних засобів	232	131	310
4	Списано послуги власних допоміжних виробництв	232	235	790
5	Відображено послуги, отримані зі сторони	232	631	500
6	Відображено податкового кредиту з ПДВ	641	631	100
7	Розподілено загальноновиробничі витрати	232	91	2 700
8	Оприбутковано приплід тварин за справедливою вартістю	212	232	6 970
9	Оприбутковано сільгосппродукцію за справедливою вартістю	272	232	15 800
10	Відображено дохід від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільгосппродукції (6 970 грн. + 15 800 грн. - 11 500 грн. - 4 200 грн. -- 310 грн. - 790 грн. - 500 грн. - 2 700 грн.)	232	710	2 770

Довгострокові біологічні активи тваринництва, що обліковуються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю (зменшеною на очікувані витрати на місці продажу), не амортизуються.

Амортизація нараховується тільки на ті довгострокові біологічні

активи, справедливу вартість яких визначити неможливо, і вони обліковуються за первісною вартістю (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 1315) [54].

Об'єктом амортизації таких біологічних активів (які обліковуються за первісною вартістю) є їх амортизовувана вартість. Вона визначається шляхом вирахування з первісної вартості довгострокових біологічних активів їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість (стосовно довгострокових біологічних активів) – це сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) довгострокових біологічних активів після закінчення строку їх корисного використання (вартість м'яса тварин, їх шкур тощо).

Амортизація довгострокових біологічних активів нараховується в бухгалтерському обліку щомісяця відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і протягом строку їх корисного використання [80].

Цей строк установлюється підприємством самостійно при зарахуванні довгострокових біологічних активів на баланс з урахуванням періоду найбільшої продуктивності тварин основного стада для отримання додаткових біологічних активів (приплоду) і сільгосппродукції.

Метод нарахування амортизації довгострокових біологічних активів тваринництва (що обліковуються за первісною вартістю) обирається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику.

Найпростішим методом нарахування амортизації є *прямолінійний*, за яким річна сума амортизації визначається шляхом ділення амортизовуваної вартості на строк корисного використання об'єкта (п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби») [80].

2.3. Відображення показників з обліку біологічних активів у фінансовій звітності і проблеми їх оцінки

П(С)БО 30 визначає «основні правила складання фінансової звітності в частині господарської діяльності, пов'язаної з вирощуванням біологічних активів. На перший погляд, за висловлюванням окремих науковців, так званий «сільськогосподарський стандарт» передбачає повну заміну методології традиційної системи обліку витрат на вирощування біологічних активів і калькулювання сільськогосподарської продукції, яка базувалась на методиці історичної оцінки компонентів господарських операцій. Проте, перед прийняттям головними бухгалтерами сільськогосподарських підприємств рішень щодо переліку облікових процедур для виконання положень сільськогосподарського стандарту, необхідно чітко визначити межі його дії, тобто відношення до фінансової звітності і до бухгалтерського обліку як її інформаційного забезпечення» [82].

Основним щодо методології обліку є питання оцінки.

З історичного огляду науково-методичних підходів стосовно оцінки в сільськогосподарській діяльності прослідковується неоднотайність поглядів вчених. «Ще в 1636 році Ж. Андре виділяв два види балансів: пробні і підсумкові, які Жак Саварі називав інвентарними і конкурсними. При цьому, перший передбачав оцінку за собівартістю, а другий – за продажними цінами. В 1824 році Л.Ф. де Казо, один із перших прихильників застосування подвійної бухгалтерії в обліку сільськогосподарського виробництва, був прихильником одночасно двох оцінок сільськогосподарської продукції на синтетичному рахунку Урожай: для товарної продукції – за ринковими цінами, а для відпущеної і спожитої у власному господарстві – за собівартістю. По залишках готової продукції визначались окремо прибутки або збитки від виробництва і від зміни ринкових цін. Важливим фактором була обов'язковість визначення фінансових результатів за кожним видом продукції» [1, с. 139].

Прихильник уніграфічної бухгалтерії, «бухгалтер-практик А.Р. Ніппе стверджував, що оцінка в сільському господарстві не може бути об'єктивною та точною і завжди має умовний характер. Таке його твердження обґрунтовувалось наявністю значної величини суміжних витрат у сільськогосподарському виробництві, які не можливо реально розподілити між окремими видами сільськогосподарської продукції. В основному такі розподіли були продуктом фантазій бухгалтерів, що призводило до умовної оцінки за собівартістю і до умовних фінансових результатів. Відповідно, існувала думка щодо незначимості висновків бухгалтерії, поскільки структура сільськогосподарського виробництва залежить не від бухгалтерської документації, а від вимог законів біології, так як саме вони визначають сівозміну» [1, с.294].

Іншу позицію відстоювали вчені бухгалтери, які об'єднались навколо журналу «Рахівництво» і пропагували аналітичний облік витрат за видами продукції і оцінку за економічною собівартістю. Один із прихильників вказаної кагорти вчених, І. Волкович, у 1892 році писав: «Ні в якому разі ми не зустрічаємо подібних міркувань і такого мудрування в обліках, як в рахівництві сільського господарства. Міркування і мудрування виникали в самому вузькому місці – в оцінках, поскільки від них в першу чергу залежало визначення фінансових результатів» [1, с.296].

На підставі даних про біологічні активи у бухгалтерському обліку підприємства зобов'язані відобразити інформацію про них і в фінансовій звітності.

Біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, відображаються таким чином:

1) довгострокові біологічні активи – за первісною вартістю за вирахуванням зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [80].

2) незрілі довгострокові біологічні активи – за сумою витрат, понесених на їх створення.

Загальні вимоги до розкриття статей Балансу визначені НП(С)БО 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», а суб'єкти малого підприємництва при складанні фінансової звітності повинні користуватися П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [83].

Довгострокові біологічні активи, що обліковуються на рахунку 16 (багаторічні насадження, основне стадо ВРХ, свиней, овець, коней та ін.), відображаються за ряд. 1021 Балансу (форми № 1 та 1-м).

У цьому рядку наводиться їх справедлива (первісна, переоцінена) вартість на дату балансу.

Сума накопиченої амортизації, яку нараховано на довгострокові біологічні активи, що обліковуються за первісною вартістю, відображається за ряд. 1022 Балансу (Звіт про фінансовий стан) (форми № 1 та 1-м).

Залишкова вартість довгострокових біологічних активів наводиться в ряд. 035. Вона дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації (ряд. 1021 – ряд. 1022). Показник ряд. 1020 включається до підсумку Балансу (Звіт про фінансовий стан) (форми № 1 та 1-м).

При заповненні Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форми № 1 та 1-м) можна скористатися табл. 2.8.

Незавершене виробництво за фактичною собівартістю (посіви сільгоспкультур, справедливу вартість яких визначити неможливо) відображається у формі № 1 за ряд. 1100.

Таблиця 2.8

Зміст інформації про біологічні активи

Назва статті Балансу	Код рядка	Джерело інформації (сальдо рахунків, субрахунків, ін.)
Довгострокові біологічні активи: - справедлива (залишкова) вартість	1020	Ряд. 1021 мінус ряд. 1022
- первісна вартість	1021	Сальдо за Дт рахунка 16
- накопичена амортизація	1022	Сальдо за Кт субрахунка 134
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо за Дт рахунка 21

Вимоги до розкриття статей Звіту про фінансові результати його форми і змісту визначені НП(С)БО 1 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [83].

Доходи і витрати від реалізації довгострокових біологічних активів у Звіті форми № 2 відображаються залежно від того, за якою вартістю (справедливою чи первісною) вони обліковуються.

У рядку 2000 Звіту форми № 2 показується чистий дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю. Дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю, відображається в ряд. 2240 «Інші доходи» за вирахуванням сум ПДВ і непрямих податків (табл. 2.9)

Відповідно до доходів від реалізації довгострокових біологічних активів відображаються у Звіті форми № 2 і витрати, пов'язані із цими доходами, тобто залежно від оцінки довгострокових біологічних активів.

Так, собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів:

- 1) що обліковуються за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості, за якою біологічні активи відображаються в бухгалтерському обліку на дату реалізації, і відображається за ряд. 2050 Звіту форми № 2;
- 2) що обліковуються за первісною вартістю, дорівнює їх первісній (балансовій) вартості на дату реалізації, за вирахуванням накопиченої амортизації (зносу), і відображається за ряд. 2270 Звіту форми № 2.

Таблиця 2.9

Зміст інформації стосовно біологічних активів

№ п/п	Зміст інформації стосовно біологічних активів	Рядки Звіту для відображення інформації про біологічні активи	
		ф. № 2	ф. № 2-м
1	2	3	4
1.	Собівартість реалізованих довгострокових БА, що обліковуються за справедливою вартістю, і поточних БА (Дт субрахунка 901)	2050*	2180* - 2220*
2.	Дохід від первісного визнання БА і дохід від зміни вартості БА (Кт субрахунка 710)	2120	2050

4	Витрати від первісного визнання БА і від зміни вартості БА (Дт субрахунка 940)	2180*	2240*
5	Дохід від реалізації довгострокових БА, що обліковуються за первісною вартістю (перед продажем вони переводяться до складу необоротних активів, що утримуються для продажу) (Кт субрахунка 712 без ПДВ)	2120	2050
6	Доходи від відновлення корисності довгострокових БА, що обліковуються за первісною вартістю (Кт субрахунка 742), доходи, що виникають під час ліквідації довгострокових БА (Кт субрахунка 746)	2240	2090
7	Собівартість реалізованих довгострокових БА, що обліковуються за первісною вартістю (перед продажем вони переводяться до складу необоротних активів, що утримуються для продажу) (Дт субрахунка 943)	2180*	2240*
8	Уцінка довгострокових БА, що обліковуються за первісною вартістю (Дт субрахунка 975), втрати від зменшення корисності таких БА (Дт субрахунка 972) та витрати, пов'язані із ліквідацією довгострокових БА (Дт субрахунка 976)	2270*	2255*
* Показники у Звіті наводяться в дужках.			

Крім вищезгаданих доходів і витрат виникають доходи (витрати) у зв'язку із зміною вартості довгострокових біологічних активів на дату балансу, а також із первісним їх визнанням.

Такі доходи (витрати) у бухгалтерському обліку відображаються відповідно на субрахунках 710 та 940.

Пропонуємо при складанні Звіту форми № 2 та Звіту форми № 2-м скористатися таблицею 2.19. У Звіті форми № 2 доходи (витрати) від первісного визнання і від зміни вартості довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю, відображаються відповідно за ряд. 2120 та 2180.

Вимоги до розкриття інформації про біологічні активи у Примітках до річної фінансової звітності визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У Примітках до річної фінансової звітності за формою № 5, затвердженою Наказом № 302, починаючи зі звітності за 2008 рік інформація про біологічні активи наводиться в окремих розділах XIV та XV (Наказом від 18.11.08 р. № 1238 до Наказу № 302 було внесено відповідні зміни).

Крім того, у примітках до фінансової звітності сільгосппідприємства надають і іншу інформацію, передбачену п. 25 – 31 П(С)БО 30, у довільній формі.

Порядок формування вказаної вище інформації наведено (частково) у таблиці 2.20.

Згідно П(С)БО 27 об'єкти, які планують продати, можуть бути перекласифіковані у групи, утримувані для продажу.

Керуючись нормами П(С)БО 27 [83], Міністерство фінансів України наказом від 10 листопада 2009 р. № 1307 внесло зміни до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, що були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 [54]. В них наведена кореспонденція рахунків з відображення операцій під час вибуття довгострокових біологічних активів. Зафіксовано, що перед тим, як реалізувати довгострокові біологічні активи, їх потрібно перевести у оборотні активи і відобразити у групах, утримуваних для продажу.

Щоб перевести об'єкт довгострокових біологічних активів у групу, утримувану для продажу, необхідно враховувати всі зазначені вище умови, визначені П(С)БО 27 [83].

Довгострокові біологічні активи, які визнані утримуваними для продажу, переводять із необоротних активів у оборотні і по них припиняють нараховувати амортизацію.

Утримувані для продажу об'єкти на кожну дату балансу відображають за меншою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації, якою вважають очікувану ціну реалізації активу в умовах звичайної діяльності, зменшену на очікувані витрати на завершення його виробництва та реалізації.

Якщо на дату балансу чиста вартість реалізації оборотного активу менша за його балансову вартість, то суму коригування (різницю) відносять на інші операційні витрати в дебет субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» з кредиту субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття,

утримувані для продажу»; а якщо навпаки – балансова вартість менша від чистої вартості реалізації, то на суму коригування показують інші доходи: дебет субрахунку 286 і кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Розрізняють довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва. Перші з них включають штучні багаторічні плодово-ягідні та інші насадження, а другі – дорослу робочу і продуктивну худобу: робочі коні, корови, бугаї-плідники, жеребці-плідники, племінні кобили, кнури, свиноматки основного стада, барани, вівцематки основного стада тощо.

Довгострокові біологічні активи рослинництва можуть бути реалізовані лише разом із землею, на якій вони знаходяться, що в даний час практикується дуже рідко. Перед прийняттям рішення про реалізацію саду потрібно вирішити ряд процедурних питань, пов'язаних із реалізацією землі під садом, продаж якої до цього часу офіційно не врегульовано на законодавчому рівні.

Припиняти догляд за садом у зв'язку з наміром його продати недоцільно, бо погіршуватиметься його якість і пропадатиме продукція. Звідси очевидно, що переводити довгострокові біологічні активи рослинництва у групи вибуття немає сенсу. Зупинимось на вирішенні проблеми обліку реалізації довгострокових біологічних активів тваринництва, зокрема, на прикладі відображення операцій, пов'язаних з реалізацією корів.

Тварини основного стада вибувають з підприємства за різними причинами:

- 1) вибракування внаслідок зниження продуктивності, постановка на відгодівлю з наступною реалізацією;
- 2) продаж у продуктивному стані без постановки на відгодівлю;
- 3) списання тварин внаслідок фізичних травм, хвороби, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо.

Якщо внаслідок зниження продуктивності вибраковують корів і становлять на відгодівлю з наступною реалізацією (перша причина), то при включенні їх у групи вибуття, утримувані для реалізації, порушується відразу декілька умов, передбачених П(С)БО 27, а саме: а) економічні вигоди очікується отримати не безпосередньо від продажу активів, а після їх використання за призначенням (корів потрібно відгодувати); б) об'єкти не готові для продажу у теперішньому стані (корови мають бути відгодовані).

Отож, вибракувані корови і поставлені на відгодівлю не можна відносити до необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Продаж корів у продуктивному стані без постановки на відгодівлю (друга причина) може бути здійснено не планово (спонтанно) і за ціною, що не відповідає справедливій вартості. Наприклад, реалізація корів проведена як застава для погашення банківських кредитів. В цьому випадку також немає підстав зараховувати проданих корів до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, бо це суперечить вимогам П(С)БО 27, а саме – умови продажу не відповідають звичайними умовам продажу для подібних активів.

Підприємства, які спеціалізуються на вирощуванні корів з метою продажу, використовують для цього власних або куплених телиць. Одержані корови в таких підприємствах є їх готовою продукцією, яку потрібно обліковувати у складі оборотних активів незалежно від фізичної форми. Готова продукція у будь-якого виробника відноситься до оборотних активів і не підлягає перекласифікації в необоротні активи.

Списання тварин внаслідок фізичних травм, невиліковних хвороб, нещасних випадків, нестач, крадіжок тощо (третя причина) не відноситься до реалізації, а тому немає потреби відображати його у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

Тварини – це живі організми, яких потрібно годувати і доглядати незалежно від того, обліковують їх в необоротних або оборотних активах.

Одночасно отримується новий продукт, наприклад, по коровах відбувається збільшення живої маси.

Утримання тварин, вибракуваних із основного стада, є звичайною діяльністю підприємства, яка забезпечує одержання готової продукції. Тому витрати по утриманню таких тварин логічно обліковувати у складі виробництва, тобто по дебету рахунку 23 «Виробництво». Приріст живої маси корів є виготовленою продукцією, яку оприбутковують у звичайному порядку, шляхом запису по дебету рахунку 21 «Поточні біологічні активи» і з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Одночасно доцільно визначити, на якому рахунку, 21 «Поточні біологічні активи» чи 28 «Товари», більш зручно обліковувати тварин, вибракуваних із основного стада.

Продукцією вирощування та відгодівлі тварин є приріст (збільшення) живої маси, яку обліковують на рахунку 21. Жива маса тварин включає початкову (постановочну) вагу і приріст. Тобто приріст включається в живу масу і не може існувати окремо від тварини. Тому тварину потрібно обліковувати на рахунку 21 за загальною масою, яка включає постановочну вагу і приріст.

Вибракувані тварини входять в оборот стада, в якому показують наявність поголів'я на початок періоду, його надходження, вибуття, внутрішнє переміщення із групи в групу, наявність на кінець періоду. Якщо з цього обороту вилучити тварин, які вибракувані і поставлені на відгодівлю, то оборот стада стає неповним, різко знижується контроль за правильністю відображення наявності та руху тварин. Отже, вибракувані тварини повинні обліковуватися там, де й інші групи, тобто на рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Для обліку тварин рахунок 28 «Товари» не пристосований навіть технічно. Він логічно повинен використовуватися для обліку товарів.

Викладені підходи свідчать, що тварин, вибракуваних із основного стада, доцільно обліковувати у складі поточних біологічних активів з

використанням відповідних бухгалтерських рахунків. Вибракувані тварини до рахунку 28 «Товари» не мають ніякого відношення.

Таким чином, у разі реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва, їх не доцільно перекласифікувати у необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, і обліковувати на рахунку 28 «Товари». Багаторічні насадження до часу їх передачі покупцю, тобто до моменту реалізації, повинні обліковуватися власником на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи». Вибракувані тварини із основного стада і поставлені на відгодівлю потрібно обліковувати на рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Списання на реалізацію тварин основного стада без постановки на відгодівлю має відображатися за кредитом рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

Висновки розділу 2

В другому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів.

Узагальнюючи нами сказане потрібно відмітити таке: ряд особливостей біологічних активів рослинництва та тваринництва різняться між собою, деякі з них є спільними, проте основне завдання, головна їх роль залишається однаковою – надання сільськогосподарської продукції для подальшої її переробки чи реалізації. Адже вирощування сільськогосподарської продукції має великі перспективи, це – шлях до створення аграрно-промислових комплексів, які є найбільш досконалою формою організації виробництва.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

3.1. Інтерпретація справедливої та ринкової вартості біологічних активів для цілей контролю

Об'єктивною вартістю для виробника є та, що відображає суму витрат, понесених на виробництво даного активу із забезпеченням певної суми прибутку (тобто собівартість реалізації).

Тим часом, для покупців мірилом об'єктивності буде найвища ціна, яку він згоден віддати за певний товар. При цьому на величину ціни значною мірою впливатиме платоспроможність покупця на певний момент часу.

Отже, значення справедливої вартості активу для покупця і продавця значно відрізняться. Консенсус в цьому питанні досягається визначенням справедливої вартості на основі цін на продукцію, які склались на активному товарному ринку при врівноваженні попиту і пропозиції.

Вивчення та систематизація результатів дослідження наукових праць провідних вітчизняних та зарубіжних вчених показало, що нині існують два підходи до визначення справедливої вартості.

Так, одна група вчених розглядає справедливу вартість як окрему обліково-економічну категорію і, як правило, ототожнює її з ринковою вартістю. Представником цієї групи є В. Ковальов, який вважає «справливу вартість аналогом ринкової вартості» [51, с. 12].

Аналогічної позиції дотримується О. Кірей, на думку якого в «національних стандартах правильніше було б оперувати поняттям ринкової вартості замість справедливої» [47, с. 43].

В. Палій визначає «справливу вартість як умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість» [71, с. 6].

Інша група науковців доводить, що справедлива і ринкова вартість – це різні категорії, хоча для визначення їх можуть застосовуватись однакові методи.

Так, В. Соколов пояснює це таким чином. Відповідно до п. 81 МСФО 32 «найкращою базою для визначення справедливої вартості є ринкове котирування, з іншої сторони, відповідно до п. 80 зазначеного стандарту, в основі визначення справедливої вартості лежить припущення про неперервність діяльності підприємства. Таким чином, оскільки ринкова ціна – це по суті, оцінка ліквідаційна, то конструкція справедливої вартості виявляється внутрішньо суперечливою, тому у МСФО застосовують нове поняття технічний прийом оцінки (п.82 МСФО). Це дозволяє вважати єдиною справедливою вартістю оцінки, які мають абсолютно різну економічну природу: поточні ринкові оцінки, різного виду дисконтовані оцінки виручки від продажу, дисконтовані оцінки очікуваних доходів від використання активів» [94, с. 51].

С. Голов в своїх дослідженнях відзначає, що поняття «справедлива вартість у тому сенсі, що застосовується в бухгалтерському обліку, не є синонімом терміна ринкова вартість. На його думку, справедлива вартість характеризує не час операції обміну, а її умови, а саме – незалежність, обізнаність, та зацікавленість. Характеризуючи ці умови, автор вказує на те, що справедлива вартість безпосередньо визначається на основі ринкових цін. В той же час, спираючись на визначення, наведені у Міжнародному стандарті оцінки 1 Оцінювання на основі ринкової вартості С. Голов зазначає, що на відміну від ринкової вартості поняття справедливої вартості припускає, що операція може відбутися при наявності певних розбіжностей або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку, Такі обставини включають можливість здійснення термінової операції, коли одна із сторін перебуває в скрутному становищі, а також інші випадки» [25, с. 7].

Прихильниками концепції справедливої вартості є такі автори:

С. Ф. Голов – «Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства»[26].

В. Івашкевич – «Використання терміна «справедлива вартість - правомірно, а застосувати його потрібно і можливо»[22].

В. Ковальов – «Оцінка за справедливою вартістю – ознака революції в обліку» [22].

В. М. Савченко – «Калькуляція планової і фактичної собівартості та оцінка на основі неї за первісною вартістю є характерним для управлінського обліку. Для зовнішніх користувачів інформації, що відображається у фінансовій звітності і є даними фінансового обліку більш важливою є оцінка саме за ринковими цінами» [93].

М. Скирпан – «Оцінка активів за ринковою вартістю буде мати велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України і стає пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в світі» [50].

Опонентами концепції справедливої вартості є такі автори:

М. В. Єрмолаєва – «Треба повернутися до порядку оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її до рівня фактичної в кінці року методом червоного сторно або звичайним записом. Оцінку за справедливою вартістю можна застосовувати в управлінському обліку для власних потреб підприємства» [70].

Г. Г. Кірейцев, В. К. Савчук, О. Д. Гудзинський – «Нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття справедлива вартість означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії справедливості і свідчить про активний наступ капіталу на людину» [32].

Я. В. Соколов – «Введення в облік поняття справедлива вартість рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні» [95].

3.2. Аудиторська перевірка як форма контролю довгострокових біологічних активів: практика та перспективи

Методику проведення аудиту на ТзОВ фірма «Гранд» доречно розділити на окремі етапи: підготовчий, етап планування, основний та завершальний. На підготовчому етапі аудитор проводить процедуру укладання домовленості з замовником на проведення аудиторської перевірки (рис. 3.1).

Початково-організаційна стадія аудиторського процесу включає в себе вибір об'єкта аудиту та організаційно-методичну роботу. ТзОВ фірма «Гранд» самостійно обирає фірму для здійснення аудиту на підприємстві. Обравши фірму, підприємство складає і направляє аудиторській фірмі офіційний іменний лист-пропозицію про проведення аудиту.

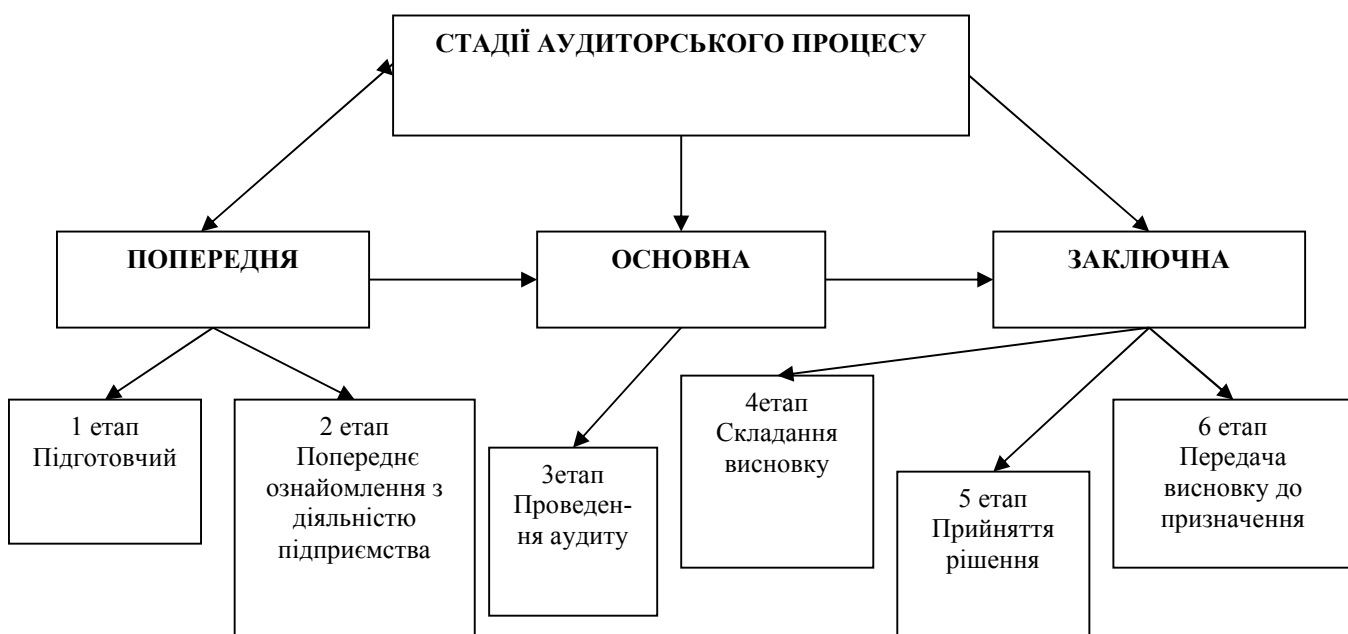


Рис.3.1. Стадії аудиторського процесу

Метою листа-зобов'язання є встановлення основних зобов'язань аудиторської фірми та підприємства на етапі укладання договору про проведення аудиторської перевірки.

Схема документообігу для досягнення угоди на проведення аудиту наведена на рис. 3.2.

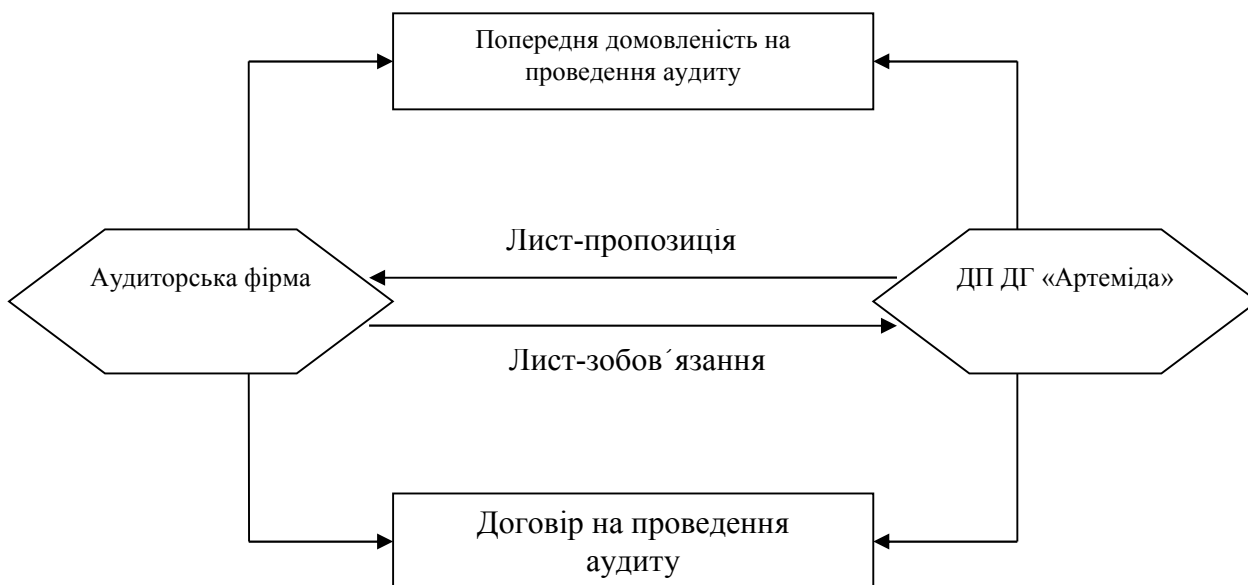


Рис. 3.2. Схема документообігу для досягнення угоди на проведення аудиту на ТзОВ фірма «Гранд»

Перед укладенням договору на проведення аудиту на ТзОВ фірма «Гранд» для професійної оцінки бізнесу підприємства, оцінки ризиків, виявлення проблем, планування і проведення перевірки аудитор вивчив галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, предмета аудиту.

Порядок отримання інформації про стан справ на підприємстві регламентується МСА 310 «Знання бізнесу клієнта». При цьому розглядався наступний перелік питань :

1. Загальні економічні чинники.
2. Характеристика галузі ТзОВ фірма «Гранд».
3. Характеристика самого суб'єкта господарювання.
 - а) Управління і структура власності.
 - б) Діяльність суб'єкта.
 - в) Фінансові показники і тенденції їх зміни.
 - г) Законодавство.

Договір на проведення аудиту складається відповідно до норм цивільного права. Договір про проведення аудиту є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини аудиторської фірми з підприємством. Згідно з договором про надання аудиторських послуг аудиторська фірма зобов'язується провести аудит, а ТзОВ фірма «Гранд» – оплатити послуги. Цей документ підтверджує і фіксує офіційну, юридичну згоду інтересів сторін договору.

В договорі детально описано порядок проведення аудиту та видачі висновку, права сторін в процесі аудиту, відповідальність аудитора та ТзОВ фірма «Гранд», обставини, за яких аудитор може відмовитись від продовження надання послуг за договором, конфіденційність та порядок розрахунків.

Етап планування включає складання на підставі отриманої інформації плану та програми аудиту. У процесі планування аудитор повинен дотримуватися загальних принципів аудиту, принципів комплексності, безперервності, оптимальності.

План проведення перевірки біологічних активів ТзОВ фірма «Гранд» повинен визначати кількість та характер необхідних аудиторських процедур, об'єкти перевірки, строки виконання робіт, їх виконавців. План проведення аудиту має загальний характер без деталізації процедур проведення перевірки.

Оцінювання внутрішнього контролю ТзОВ фірма «Гранд» передбачає здійснення трьох послідовних етапів, які представимо на рис. 3.5.

У програмі, крім процедурної інформації, оцінюється рівень аудиторського ризику, визначається термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, координується робота всіх працівників, які беруть участь у роботі.

Під час розроблення аудиторської програми слід визначити аудиторські процедури, деталізувати або роз'яснити ці процедури через установлення методу їх виконання, уточнити й деталізувати масштаб роботи, яку необхідно виконати.

Записи і висновки аудитора за кожним розділом програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки та обґрунтування аудиторського звіту.

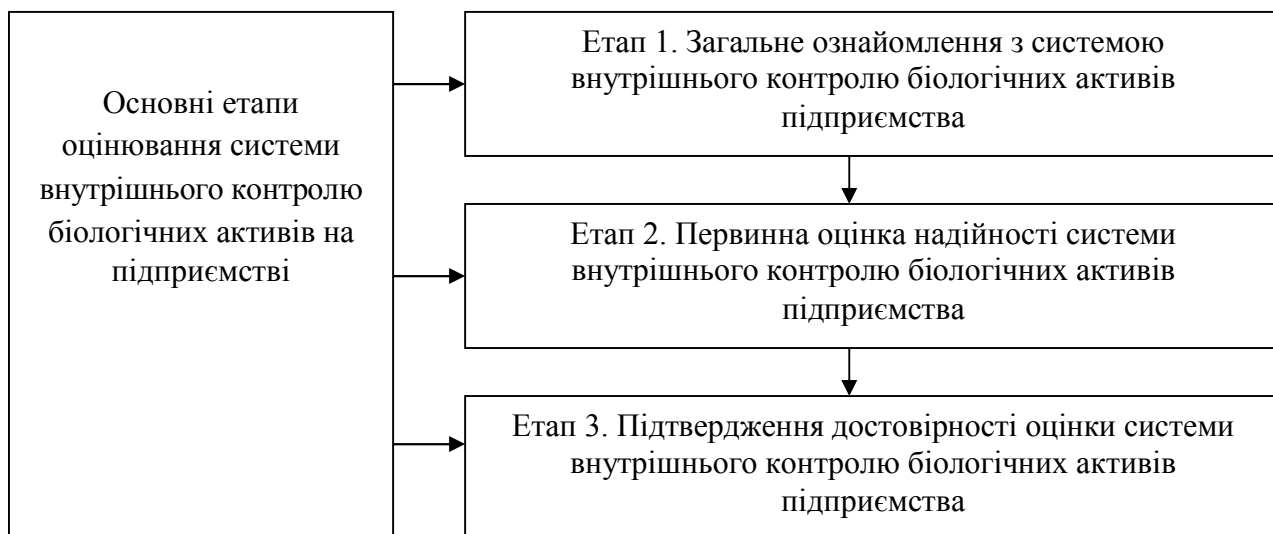


Рис. 3.3. Основні етапи оцінювання системи внутрішнього контролю біологічних активів на ТзОВ фірма «Гранд»

Отже, організаційна стадія аудиторського контролю відіграє важливу роль в перевірці біологічних активів ТзОВ фірма «Гранд» оскільки саме на цій стадії укладається домовленість між аудитором та підприємством а також відбувається планування аудиту.

Висновок та Звіт за результатами аудиторської перевірки передається замовникові, аудиторське досьє здається до архіву аудиторської фірми.

Отже, на завершальному етапі проводиться визначення достовірності даних звітності на підставі раніше отриманої інформації і зроблених висновків. В окремих ситуаціях виникає потреба проведення огляду облікової інформації у зворотному напрямі, переважно для формування загальної думки щодо стану облікового процесу і ступеня довіри даним обліку та звітності.

Висновки до розділу 3

Значення справедливої вартості активу для покупця і продавця значно відрізняється. Консенсус в цьому питанні досягається визначенням справедливої вартості на основі цін на продукцію, які склались на активному товарному ринку при врівноваженні попиту і пропозиції

Планування аудиту являє собою один з найважливіших етапів аудиторської перевірки. Від того, наскільки ретельно аудитор підготується до перевірки, з одного боку, залежить ступінь ефективного використання фахівців, що беруть участь в аудиті, що закономірно обумовлює раціональне використання фонду їхнього робочого часу і мінімізацію витрат праці організації, а з іншого боку від цього залежить ризик невиявлення істотних помилок у фінансовій звітності клієнта.

Результати аудиторської перевірки операцій з довгостроковими біологічними активами, як і з будь-якими іншими об'єктами обліку та контролю, відображаються в аудиторському звіті та аудиторському висновку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» за методом обліку біологічних активів і додаткових біологічних активів та інформації про сільськогосподарську продукцію, отриману в процесі біологічної трансформації, та стандарти) бухгалтерського обліку для розкриття інформації у фінансовій звітності потребують суттєвих удосконалень.
2. Якщо майбутні економічні вигоди, пов'язані з проектом, імовірно, надходять до підприємства, і вартість проекту може бути достовірно оцінена, біологічні активи та/або сільськогосподарська продукція визнаються активами. Об'єктами обліку є окремі види біологічних активів або їх комбінації.
3. Біологічні активи слід розглядати як ресурси, які генерують майбутні економічні вигоди, наприклад, з точки зору продажу продукції або додаткових активів. Існує два варіанти формулювання поняття «біологічні активи»: систематичний (філософський); несистемний (видовий).
4. Перший варіант вимагає поняття «біологічні активи», яке відобразить характеристики та характеристики активів як факторів виробництва (тобто ресурсів), що означає, що загальні ознаки всіх активів-факторів виробництва не повинні повторюватися в визначення активу. Навпаки, властиві характеристики активів як факторів виробництва не повинні повторюватися у визначенні біологічних активів. Цей метод передбачає наявність комплексної науково обґрунтованої системи визначення активів. Але треба стверджувати, що такої системи не існує, вона має базуватися на діалектичному методі матеріального пізнання, включаючи виконання причинно-наслідкових та загальних частин. У цьому випадку ми розглядаємо формулювання класів активів як єдине завдання.

5. Несистемний підхід вимагає, щоб усі характеристики загальних активів та активів як факторів виробництва були включені до визначення «біологічних активів»: про яких тварин чи рослин ми говоримо, чи живі тварини чи рослини контролюються компанією; чи належать тварини та рослини до власності компанії Elements. У разі фінансового лізингу для правильного вирішення цієї проблеми доцільно керуватися принципом «зміст важливіший за форму». Крім того, ми вважаємо, що у разі передачі активів іншому підприємству цей принцип визначає: 1) контроль над ним власника; 2) ставлення тварин і рослин до господарської діяльності (виробничого процесу) підприємства. Якщо тварина чи рослина не підконтрольні, це означає, що вони не брали участі у виробничій діяльності підприємства, не сприяли виробництву сільськогосподарської продукції, виробництву додаткових біологічних активів, не надавали послуг, а отже не принесло економічної вигоди. користь. Тому тварини (рослини) повинні брати участь у виробничій діяльності підприємства і виконувати функцію ресурсу – чи підлягають ідентифікації та чи передаються при необхідності: ідентифікація активів створює умови для його оцінки, а головне – визнається окремим елементом властивості.
6. Організація та методика контролю за достовірністю обліку біологічних активів мають враховувати, що біологічні активи належать до особливої групи активів, і ці активи стикаються з факторами високого ризику, пов'язаними з можливістю їх привласнення (крадіжки). Заволодіння активами вважається незаконним актом нечесності, що означає діяння навмисного вчинення одним або кількома власником бізнесу, представниками працівників чи третьою особою з метою отримання неправомірної вигоди шляхом незаконних дій (бездіяльності).
7. Маніпулювання оцінкою біологічних активів, яке фактично дозволено українськими нормативними актами, дає змогу фальсифікувати

фінансовий стан підприємств. Оскільки держава надає субсидії сільгоспвиробникам, можна сказати, що це не системно і безсистемно, створює можливість неефективного використання бюджетних коштів та крадіжок.