Н.В. Гончаренко, канд. екон. наук, асист.

ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА: СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Розглянуті теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку незрілих біологічних активів. Розроблено пропозиції по удосконаленню методичних підходів до обліку довгострокових біологічних активів рослинництва.

The theoretical and methodological bases of biological assets accounting are researched. Suggestions on improving the methodological bases of long-term biological assets accounting are worked out.

Ключові слова: незрілі біологічні активи, справедлива вартість, капітальні інвестиції.

Keywords: biological assets, fair value, capital investment.

Джерелом сільськогосподарської продукції рослинництва є біологічні активи, які в бухгалтерському обліку поділяються на поточні і довгострокові. До довгострокових біологічних активів рослинництва відносять рослини, які здатні приносити економічні вигоди протягом терміну, більшого за 12 місяців або один операційний цикл. Таким чином, довгостроковими біологічними активами рослинництва є багаторічні насадження, а саме сади, виноградники, плантації хмелю та ін. Зважаючи на тривалий період вирощування і необхідність залучення значних фінансових ресурсів для створення таких активів, велике значення в управлінні виробничим процесом аграрних підприємств відіграє бухгалтерський облік. Він забезпечує менеджмент оперативною інформацією про якісні зміни біологічних активів на всіх стадіях виробничого процесу і вартість очікуваних вигод від використання довгострокових біологічних активів. Саме від організації ефективного обліку витрат на створення довгострокових біологічних активів рослинництва та результатів господарської діяльності значною мірою залежить результативність та своєчасність прийняття зважених управлінських та інвестиційних рішень.

Методичні і теоретичні засади бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів рослинництва в умовах удосконалення вітчизняної облікової системи, її гармонізації з міжнародними стандартами обліку і звітності досліджували провідні учені-економісти: С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Г. Михайлов, В.І. Моссаковський, М.Ф Огійчук та ін. Не дивлячись на вагомі результати проведених наукових досліджень, донині залишається ряд теоретичних і практичних проблем в обліку довгострокових біологічних активів аграрних підприємств, які потребують ґрунтовного вивчення. Так, актуальним є уточнення об'єктів обліку витрат при вирощуванні незрілих біологічних активів, потребує удосконалення кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій переведення незрілих біологічних активів до складу довгострокових, недостатньо дослідженою залишається проблема формування капітальних інвестицій на відновлення вказаних вище активів.

Враховуючи необхідність вирішення зазначених проблем, **метою** статті є дослідження теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку незрілих і довгострокових біологічних активів рослинництва, розробка пропозиції по їх удосконаленню.

Відповідно до поставленої мети вирішувались наступні завдання:

- розглянути теоретико-методичні засади бухгалтерського обліку незрілих біологічних активів, як окремого об'єкта обліку та аналізу;
- удосконалити методичні підходи до обліку довгострокових біологічних активів рослинництва з урахуванням потреб користувачів обліково-звітної інформації аграрних підприємств.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» «незрілі біологічні активи – це активи операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі) і які не здатні створювати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи у звітному періоді» [1]. До таких активів відносять багаторічні насадження (виноградники, сади, ягідники), які на дату звітності не досягли пори плодоношення. Відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку незрілих біологічних активів призначені два субрахунки:

165 «Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю»;

166 «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю».

Таким чином, нині незрілі біологічні активи виокремлено в окремий об'єкт обліку та аналізу. До впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати на вирощування багаторічних насаджень акумулювались на рахунку капітальних інвестицій, а саме 152 «Придбання основних засобів», аж до моменту прийняття до складу основних засобів (субрахунок 108 «Багаторічні насадження»). На нашу думку, виокремлення незрілих біологічних активів в окремий об'єкт обліку позитивно впливатиме на організацію і ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, а саме посилить інформаційно-аналітичне забезпечення його аналітичної і контрольної функцій.

Витрати на закладку та вирощування незрілих біологічних активів обліковуються на рахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів». Для побудови аналітичного обліку незрілих біологічних активів доцільно застосовувати такі класифікаційні ознаки: вид багаторічних насаджень, культура, дата закладання, структурний підрозділ (рис. 1).

Така побудова аналітичного обліку незрілих біологічних активів сприятиме поліпшенню обліково-аналітичного забезпечення обліку витрат на закладання багаторічних насаджень, контролю їх відповідності науково обґрунтованим питомим капітальним вкладенням на створення таких насаджень, проведенню поточного аналізу, вчасному виявленню відхилень від плану і резервів оптимізації затрат.

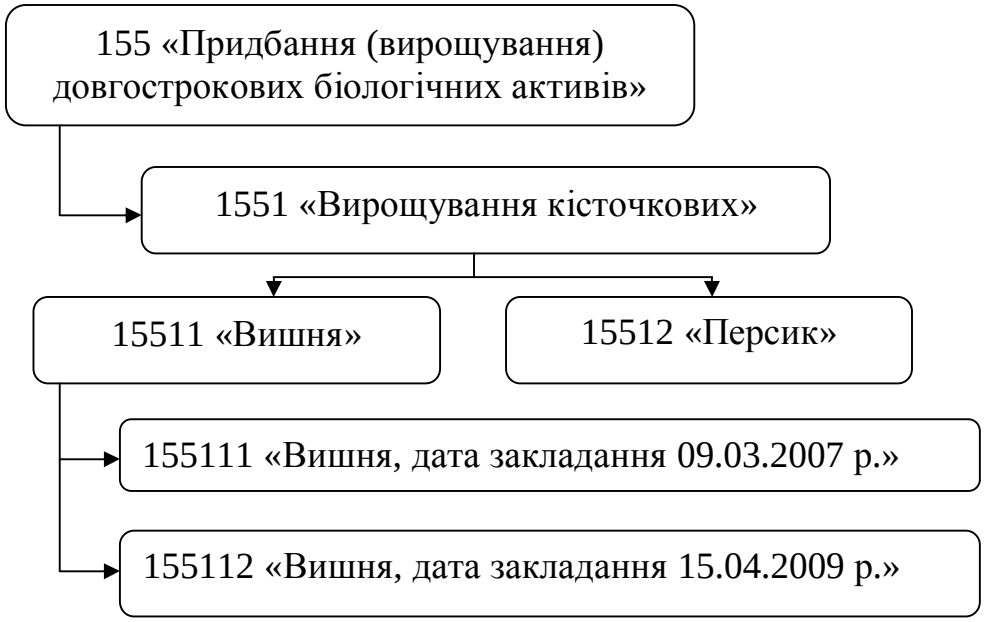


Рис. 1. Аналітичний облік незрілих біологічних активів

Облік витрат на створення незрілих біологічних активів та їх біологічні перетворення у ТОВ «Колос» Бородянського району, Київської області приведено у табл. 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на створення та біологічні перетворення незрілих біологічних активів ТОВ «Колос» Бородянського району, Київської області, 2009 р., тис. грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Віднесено витрати на закладання незрілих біологічних активів рослинництва:			
	- насіння, посадковий матеріал	155	208	13,0
	- оплата праці працівників, зайнятих у рослинництві	155	661	5,5
	- відрахування на соціальні заходи	155	65	1,5
	- роботи і послуги власних допоміжних виробництв	155	23	2,0
	- інші витрати	155	22, 313	2,0
2	Визнано незрілі біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166	155	24,0

Незрілі біологічні активи переводяться до складу довгострокових біологічних активів на початку плодоношення. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» вирощені на власному підприємстві довгострокові біологічні активи рослинництва при первісному визнанні і на звітну дату оцінюються за справедливою вартістю зменшеною на суму витрат на місці продажу. Якщо ринкову вартість таких активів визначити неможливо, багаторічні насадження оцінюються за первісною вартістю, яка включає всі витрат на закладання та вирощування.

З урахуванням методу оцінки, для синтетичного обліку довгострокових біологічних активів рослинництва призначені субрахунки:

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю»;

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю».

В результаті проведеного дослідження встановлено, що в сучасних умовах розвитку аграрного сектору визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва є економічно і організаційно недоцільним. Це пов'язаного з такими факторами:

1. Процедура розрахунку справедливої вартості занадто складна і спричиняє зростання навантаження на працівників бухгалтерії і підвищення матеріальних витрат. Це зумовлено тим, що в Україні відсутні активні ринки купівлі-продажу багаторічних насаджень, а застосування альтернативних методів визначення справедливої вартості не призводять до реальної оцінки через можливість суб'єктивних суджень виконавців.

2. У П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативно-правових актах не врегульоване питання щодо методичних підходів до формування джерел капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю. Зокрема, у вказаному вище стандарті визначено, що амортизація нараховується лише на довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю.

Пунктом 7.15 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів визначено, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів визнається доходом протягом періоду їх використання (утримання): довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю – пропорційно сумі нарахованої амортизації; довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу – рівними частками [2].

Тобто, П(С)БО 30 «Біологічні активи» ніби й передбачається, що капітальні інвестиції на відновлення довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, мають здійснюватись рівними частками (можливо йдеться про прямолінійний метод нарахування амортизації), проте механізм (процедура) формування джерел таких інвестицій та методика їх обліку нормативно не визначена. Слід зазначити, що вказані вище методичні підходи обліку довгострокових біологічних активів мають місце в міжнародному стандарті фінансової звітності IAS 41 «Agriculture» і проекті стандарту Російської Федерації «Сельское хозяйство».

Критичний аналіз результатів досліджень вітчизняних науковців показав, що в сучасній економічній науці терміни «оцінка» та «амортизація» розглядають як два відокремлені процеси, які мають різну мету застосування в бухгалтерському обліку. Так, М.Ф. Огійчук зазначає, що «амортизація не є процесом оцінки. Бухгалтерські записи ведуть згідно з принципами визначення собівартості. Навіть, якщо в результаті вигідної кон'юнктури ринку ціна активу може вирости, амортизація і в цьому випадку

повинна нараховуватися і обліковуватися, тому що є наслідком раніше понесених витрат, а не оцінки».

Нормативно-правова неврегульованість зазначеного питання має ряд негативних наслідків. Зокрема, відсутність реального грошового фонду на відновлення біологічних активів, суб'єктивне заниження собівартості сільськогосподарської продукції та необ'єктивне визначення фінансових результатів, відволікання частини чистого прибутку на відновлення уже використаних біологічних активів та підтримку виробничого процесу замість впровадження прогресивних технологій чи розширення виробництва. Враховуючи зазначене, проблема методичної неврегульованості формування капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів є надзвичайно актуальною і потребує ґрунтовного дослідження.

Нормативно-правова і методична неузгодженість розглянутого вище питання зумовили те, що сільськогосподарські підприємства обліковують багаторічні насадження лише за первісною вартістю. Такий висновок зроблено на основі результатів соціологічного та анкетного опитування бухгалтерів-практиків 15 районів Київської, Черкаської і Сумської областей, а також аналізу річної фінансової звітності, а саме балансу і додатку 15 Приміток до річної фінансової звітності в частині розкриття інформації про біологічні активи, аграрних підприємств вказаних областей за 2007-2009 рр.

Таким чином, встановлено, що нині довгострокові біологічні активи рослинництва оцінюються за первісною вартістю і на них нараховується амортизація. Протягом терміну вирощування багаторічних насаджень їх вартість може змінюватись за рахунок проведення невід'ємних поліпшень чи зменшення корисності. Кореспонденцію рахунків з обліку витрат на невід'ємні поліпшення багаторічних насаджень ТОВ «Колос» Бородянського району, Київської області приведено у табл. 2.

Таблиця 2. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на невід'ємні поліпшення довгострокових біологічних активів рослинництва ТОВ «Колос» Бородянського району, Київської області, 2009 р., тис. грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на проведення невід'ємних поліпшень довгострокових біологічних активів рослинництва, що оцінені за первісною вартістю	155	631, 661, 65, 203, 208 та ін.	3,8
2	Збільшено вартість довгострокових біологічних активів рослинництва на суму витрат на їх поліпшення	162	155	3,8

Первісна вартість довгострокових біологічних активів рослинництва може зменшуватись внаслідок зменшення корисності активів. Відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» до ознак, які свідчать про зменшення корисності активів відносяться: зменшення ринкової вартості активів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось; старіння або фізичне пошкодження об'єкта активів; суттєві негативні зміни у технологічному, ринковому, економічному або

правовому середовищі, в якому діє підприємство; інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

Зменшення корисності багаторічних насаджень можливе у наслідок впливу стійного лиха, пошкодження рослин хворобами, зниження урожайності в кінці терміну експлуатації, порушення технологічного процесу вирощування (перевищення норм внесення добрив) та ін. Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за первісною вартістю відображаються на рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» (табл. 3).

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку втрат від зменшення корисності довгострокових біологічних активів рослинництва ТОВ «Колос» Бородянського району, Київської області, 2009 р., тис. грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відображено втрати від пошкодження довгострокових біологічних активів рослинництва внаслідок впливу стихійного лиха	975	134	3,2

В результаті проведеного дослідження встановлено, що в сучасних умовах розвитку аграрного сектору методичні засади обліку довгострокових біологічних активів рослинництва, впроваджених П(С)БО 30 «Біологічні активи», не набули розповсюдження. Це спричинено складною процедурою розрахунку справедливої вартості таких активів, що зумовлює зростання навантаження на працівників бухгалтерії і підвищення матеріальних витрат. А також не урегульованістю питання щодо методичних підходів до формування джерел капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.
3. Герасимук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І.В.Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007. - № 11-12. – С. 18-22.
4. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 12. - С. 115-117.
5. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Л. Г. Ловінська // Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. — К. : КНЕУ, 2006. — 256с. — Бібліогр.: – С. 238-252. — ISBN 966-574-928-5.
6. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. № 1. – С. 5-22.
7. Моссаковський В. Облік біологічних активів / Валерій Моссаковський, Тетяна Кононенко, Світлана Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17-24.