

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Поліщук Н.А.
Науковий керівник: к.е.н., доцент Гудзенко Н.М.

Досліджено методику і організацію та ведення обліку біологічних активів та внесено пропозиції щодо її вдосконалення.

Постановка проблеми. Біологічний актив — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічний актив визнається активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Тобто визнання аналогічне як і інших активів.

Так, як в Україні положення, що випливають з П(С)БО 30 «Біологічні активи» запропоновані вперше, з'явилася низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів, зокрема їх оцінки, визнання фінансових результатів, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Тому вивчення теми обліку біологічних активів є надзвичайно актуальним з огляду на те, що виникає потреба у вдосконаленні методики обліку відносно нових об'єктів, якими вважаються біологічні активи, врахуванні специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва в документуванні біологічних активів.

Аналіз останніх публікацій щодо обліку біологічних активів показав, що дана проблема широко обговорювали як науковці так і практики на сторінках різних видань. Вирішенню даного питання присвятили свої праці такі українські науковці як С. Голов, О.Канцуров, Т. Маренич, М. Михайлов, Б. Мельничук, М. Огійчук, Л. Сук, В. Жук.

Метою статті є вивчення методики і організації та ведення обліку біологічних активів та внесення пропозицій щодо її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Біологічний актив — це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати: процес виробництва нових неживих продуктів (отримання молока від корів), процес відтворення нових живих тварин (отримання приплоду).

Визнання та облік біологічних активів регулюється нормативно-законодавчими актами прямо та опосередковано.

Поточними вважаються біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Обліковують такі активи на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» за субрахунками «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та «Оцінені за первісною вартістю».

Облік довгострокових біологічних активів здійснюється за рахунком 16 «Довгострокові біологічні активи»

Запровадження цих рахунків, з одного боку, дає змогу відокремити процес виробництва у тваринництві від інвентарного обліку тварин, адже ці рахунки дають змогу накопичувати та систематизувати витрати на вирощування та відгодівлю тварин, стежити за зростанням їхньої живої маси. А з іншого боку — вести облік наявного поголів'я, його живої маси, зміни їхньої вартості протягом звітного періоду.

Можна погодитись з думкою більшості вчених, що вихід продукції від сільськогосподарської діяльності в час первісного визнання потрібно обліковувати по дебету рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 23 «Виробництво». Але далі А. Харитонова зазначає, що по мірі того, як підприємство визначиться, яка продукція буде приймати участь в подальшому виробництві, такі операції відображатимуться по дебету рахунків 16 або 21 з кредиту рахунку 27. Окрім того, пише А. Харитонова, з рахунку 27 доцільно списувати в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (або ввести інший субрахунок) ту продукцію, яка визначена спеціалістами для використання на виробничі потреби всередині підприємства (насіння, корми і т.д.) [4, 19].

З цієї частиною пропозиції погодитися не можна. Аргументація така: ніякої потреби немає в тому, щоб оприбутковувати сільськогосподарську продукцію спочатку в дебет рахунку 27 з кредиту рахунку 23, а потім її списувати в дебет субрахунків 211 та 208. Це буде перевантажувати облік додатковими записами.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Дату балансу біологічні активи оцінюються виходячи з цін, що склались на звітну дату на відповідні біологічні активи на активному ринку. Для визначення ціни аналізуються цінові пропозиції постійних

контрагентів (покупців та заготівельних організацій) на біологічні активи, які оцінюються та ціни підприємств регіону, які продають подібні біологічні активи.

Підприємство може визначити справедливую вартість біологічних активів на дату балансу за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

За відсутності інформації про ринкові ціни на окремі види біологічних активів, їх справедливую вартість можна визначити виходячи з ринкових цін на подібні біологічні активи, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

Підприємство також може визначити справедливую вартість біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи.

Якщо біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

Однак, на практиці виникає багато проблем при використанні запропонованих П(С)БО 30 методів оцінки, які зумовлені складнощами в розрахунку та подальшому аналізі фінансових результатів. Більш дієвою та ефективною є перевірка методики оприбуткування продукції за плановою собівартістю з подальшим її коригуванням до фактичного рівня.

Методичними рекомендаціями передбачено первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відображати за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредитом рахунку 23 «Виробництво». При цьому продукцію оцінюють за її справедливою вартістю, а відхилення від неї показують на рахунках 71 «Інший операційний дохід» (дохід від первісного визнання) і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (витрати від первісного визнання) в кореспонденції з рахунком 16.

Методичними рекомендаціями не звернуто увагу на ту особливість, що в сільському господарстві калькулювання собівартості продукції здійснюється лише один раз на рік станом на 31 грудня. Готова продукція від рослинництва може надходити протягом декількох місяців підряд. Отже, потрібно визначити, яку саме частину витрат доцільно списувати щомісяця на вихід продукції, а яку залишати у вигляді незавершеного виробництва як поточні біологічні активи.

Пункт 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає, що загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються в кінці звітного (календарного) року на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством. За таких умов загальновиробничі витрати можуть бути списані у витрати лише у кінці року.

Певні особливості має облік довгострокових біологічних активів. Як різновид необоротних активів, довгострокові біологічні активи амортизуються, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою. Виняток становлять лише багаторічні насадження.

Первісна вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал.

Для узагальнення інформації про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» призначено субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

Багато невирішених питань має облік сільськогосподарських запасів - похідних від біологічних активів, на які поширюється дія П(С)БО 30. Це сільськогосподарська продукція і так звані додаткові біологічні активи, які згідно з обліковою політикою відображаються на рахунках 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

В обліку с.-г. продукції особливих змін не було, а щодо матеріалів сільськогосподарського призначення є запитання. Адже це також біологічні активи, тільки їх не можна назвати ні так, як їх названо в міжнародних стандартах, ні додатковими згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи», тому що їх отримують зі сторони, а не виробляють чи вирощують у власному господарстві. Таким чином термін відсутній, але біологічний актив є. Разом з тим серед матеріалів сільськогосподарського призначення можуть бути й активи небіологічного походження — хімічні засоби захисту рослин або мінеральні добрива. Отже, облік матеріалів сільськогосподарського призначення доцільно розділити на субрахунки: 2081 і 2082. На одному з них обліковувати матеріали сільськогосподарського призначення біологічного походження з подальшим їх включенням до біологічних активів, на іншому — всі інші матеріали сільськогосподарського призначення (у т. ч. хімічного походження), на які П(С)БО 30 не поширюється.

У додатку до П(С)БО 30 «Біологічні активи» також наведені приклади сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів та продуктів переробки, на які не поширюється П(С)БО 30. Однак і тут є проблемні питання. Так, якщо солома, сіно, насіння, зелена маса на корм, зелена маса на силос вироблені сільськогосподарським підприємством не для продажу, а для внутрішнього виробничого споживання, вони мають обліковуватися на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Проблемним є також визначення справедливої вартості активів на дату складання проміжного балансу, оскільки на цей період відсутній активний ринок по більшості продукції рослинництва.

Найбільш суперечливим є включення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, а також фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу в інший операційний дохід.

Тепер сільськогосподарські товаровиробники повинні визначати доходи (витрати) і фінансовий результат не тільки від реалізації біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також від первісного визнання активів (1 складова) і від зміни їх справедливої вартості на дату балансу (3 складова). При цьому фінансовий результат від першої і третьої складової необхідно включити в інший операційний дохід.

Таким чином, визначений фінансовий результат підприємства буде збільшений на суму збільшення справедливої вартості активів у порівнянні з першою їх оцінкою і на суму збільшення справедливої вартості активів на дату балансу.

Нажаль така методика визначення фінансового результату вводиться тільки для сільського господарства. Підприємства інших галузей визначають фінансовий результат діяльності за загальноприйнятою методикою, тобто як різницю між доходами від реалізації продукції і собівартістю реалізованої продукції. В жодному разі! Ще і це потрібно скасувати, бо ми не бачимо реальний результат. Зараз він викривлений і його важко аналізувати.

Висновки. Узагальнюючи результати досліджень можна зробити висновок, що зумовлені П(С)БО 30 зміни ще більше ускладнили облік та процес складання звітності, показники Звіту про фінансові результати мало інформативні, а отже, всі проблеми практичного ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві негативно впливають на економіку в цілому. Щоб зупинити цей процес, необхідно, насамперед переглянути існуюче законодавство щодо обліку господарської діяльності в Україні, що орієнтується на світовий досвід господарювання. Варто пам'ятати, що не все, запозичене із-за кордону, є прийнятним для ефективного розвитку української економіки.

Література

- 1) Кучеренко Т. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств//Бухгалтерський облік і аудит.-2007.-№7.-с.46-49.
- 2) Михайлов М.Г. Проблемні питання запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи»//Облік і фінанси АПК.-2006.-№12.-с.103-107.
- 3) Сук Л.К. Облік біологічних активів//Облік і фінанси АПК.-2006.-№9-10.-с.128-134.
- 4) Харитонова А. Переоцінка біологічних активів і сільгосппродукції на дату балансу//Баланс-Агро.-2007.-№19.-с.18-20.
- 5) П(С)БО 30 "Біологічні активи" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 № 790.

БІЗНЕС-ПЛАНУВАННЯ В ГАЛУЗІ БУРЯКІВНИЦТВА

Крицький В.Д.

Науковий керівник : к.е.н., доцент Кафлєвська С.Г.

Аналізується розвиток галузі буряківництва. Обґрунтування потреби і створення модельного бізнес-плану вирощування цукрових буряків у Агропромисловому науково-виробничому підприємстві «Візит».

Постановка проблеми. Як нам відомо на сьогодні галузь буряківництва знаходиться у вкрай важкому становищі. Якщо у 1990 році рівень рентабельності виробництва цукрових буряків в аграрних підприємствах України становив 29,5% і більше, то у 2005 - 2008 роках становить 5% - 7% . На сьогодні державою створюються умови, які начебто дають змогу буряківникам реалізувати свій інтерес розвитком підприємницької діяльності. Проте, незважаючи на певні начебто позитивні зрушення галузь буряківництва знаходиться у стані затяжної економічної кризи. Саме тому підприємствам потрібно складати бізнес - плани для залучення додаткових коштів для нарощування обсягів виробництва цукрових буряків [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Велика кількість авторів вважають, що за умов ринкової системи господарювання жодне підприємство не може працювати прибутково без ретельно підготовленого бізнес - плану (Стефан Л.П. Кошелєва В.М.).Також доцільність складання бізнес – планів виробництва цукрових буряків описувались у статтях Єськова О.Л. та Помазан М.О. Про бізнес-план – як невід’ємну частину стратегічного планування описував Жирко М.С.

Мета дослідження. Аналіз літератури переконує, що за умов ринкової системи господарювання жодне підприємство не може працювати прибутково без ретельно підготовленого плану. Тому метою є обґрунтувати статті витрат і розробити, як зразок, модельний бізнес-проект вирощування цукрових буряків у АПНВП „Візит”

Виклад основного матеріалу. Бізнес – план – це комплексний документ, який відображає у цілісному вигляді найважливіші аспекти і характеристики діяльності підприємства, визначає конкретні цілі та засоби їх досягнення.

Застосування бізнес – планів сьогодні стає вкрай актуальним із трьох причин