

УДК 651.10.15

*Л. И. Катан,
к. т. н., професор кафедри фінансів, ДДАУ
Г. Є. Павлова,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту, ДДАУ*

ДОВГОСТРОКОВІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ ОБЛІКОВИХ СТАНДАРТІВ ТА ЗВІТНОСТІ

Досліджено облік довгострокових біологічних активів сільськогосподарського підприємства. Запропоновано порядок відображення в бухгалтерському обліку надходження та вибуття довгострокових біологічних активів.

Ключові слова: облік, порядок відображення, лізинг, сільськогосподарська техніка.

ВСТУП

Інтеграція економіки України в світове співтовариство вимагає адаптування її бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів і принципів (МСБО та МСФЗ).

З 1 січня 2007 року облік та звітність по сільськогосподарській діяльності ведеться у відповідності до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 30 "Біологічні активи", який відповідає змісту МСБО № 41 "Сільське господарство". Запровадження нових підходів у обліку сільськогосподарської діяльності змінило, починаючи з I кварталу 2007 року фінансову та статистичну звітність. Нові положення передбачають оцінку в обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою (ринковою) вартістю. Змінився робочий план рахунків, первинна документація та інші елементи облікової політики підприємства.

МАТЕРІАЛ І МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ

З 01.01.2007 р. сільськогосподарські довгострокові біологічні активи відображаються на рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи", який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів [1].

Метою написання статті є запровадження порядку відображення в бухгалтерському обліку надходження та вибуття довгострокових біологічних активів у сільськогосподарському підприємстві.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є:

1. Придбання за плату у постачальників.
2. Переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до основного стада робочої та продуктивної худоби).
3. Безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб та одержання в якості внеску до статутного капіталу.
4. Закладка (вирощування) багаторічних насаджень.

Витрати на придбання довгострокових біологічних активів та вартість поточних біологічних активів, переведених до складу довгострокових біологічних активів, відображаються в обліку капітальних інвестицій (рахунок 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"). Безоплатне отримання довгострокових біологічних активів відображається в обліку без застосування рахунку 15.

Надходження довгострокових біологічних активів обов'язково має бути відображено у

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку витрат на придбання довгострокових біологічних активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Одержано короткостроковий кредит в банку для придбання продуктивної худоби	311	601
Нараховані відсотки за користування короткостроковим кредитом	951	684
Оплачено постачальнику за придбану худобу	631	311
На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Оплачено рахунок транспортної організації	685	311
На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
Оприбутковано придбану худобу	155	631
Відображено витрати по доставці худоби в господарство	155	685
Придбану худобу зараховано до довгострокових біологічних активів, про що складено відповідний акт	163	155

відповідному первинному документі:

— Акт приймання-передачі основних засобів (ф. 03сг-1) — для документального оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних (в тому числі й в якості внеску до статутного капіталу) довгострокових біологічних активів (робочої та продуктивної худоби);

— Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (Сільгоспблік, ф. № 54) та Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень (Сільгоспблік, ф. № 54а) — для оприбуткування багаторічних насаджень;

— Акт на переведення тварин із групи в групу (Сільгоспблік, ф. № 97) — при переведенні тварин, вирощених у господарстві, до основного стада робочої та продуктивної худоби [2].

Акти складаються на кожну тварину, що придбана (одержана безоплатно, тощо) господарством або на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться в експлуатацію, комісією, яка призначається керівником підприємства. При одержанні об'єктів безоплатно та при введенні багаторічних насаджень в експлуатацію постає питання визначення їх справедливою вартості. Тому доцільно оформлення актів приймання-передачі основних засобів та приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію доручати постійно діючим Комісіям з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської

Таблиця 2. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій по формуванню основного стада

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Переведено групу нетелі в основне стадо	155	211
Зараховано худобу до складу довгострокових біологічних активів, що оцінені за первісною вартістю	163	155

продукції.

З метою організації обліку та контролю за збереженням довгострокових біологічних активів, кожному об'єкту має бути присвоєно інвентарний номер за порядково-серійною системою. Виняток становлять лише багаторічні насадження.

Зарахування об'єктів до складу довгострокових біологічних активів оформлюють записами в інвентарні картки обліку основних засобів (ф. № 03 — 6) та інвентарні картки обліку основних засобів (для багаторічних насаджень) (Сільгоспблік, ф. № 29).

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання (ціни придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником; непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; суми ввізного мита; витрат на транспортування; інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання).

Не включаються до первісної вартості біологічних активів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

— фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати");

— витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

— курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані біологічні активи;

— витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані біологічні активи;

— понаднормові втрати і нестачі;

— витрати на збут;

— адміністративні та інші подібні витрати, які

безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку витрат на придбання довгострокових біологічних активів наведено в табл. 1.

Витрати по сплаті відсотків за банківський кредит до вартості придбаних довгострокових біологічних активів не включаються.

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій по формуванню основного стада наведено в табл. 2.

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.

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатної.

Витрати на доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням безоплатно отриманих та одержаних як внесок до статутного капіталу біологічних активів до стану, у якому вони придатні для використання, відображаються в обліку капітальних інвестицій.

Кореспонденція рахунків наведена в табл. 3.

До довгострокових біологічних активів рослинництва належать багаторічні насадження, такі як: плодово-ягідні насадження усіх видів

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з безоплатного отримання довгострокових біологічних активів та отримання їх в якості внеску до статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Внесок до статутного капіталу		
На підставі засновницьких документів відображено заборгованість Засновника до статутного капіталу	46	40
Одержано від Засновника довгострокові біологічні активи	155	46
На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	46
Відображено витрати з доставки внесеного до статутного капіталу довгострокового біологічного активу власним транспортом	155	23
Одержану худобу зараховано до складу довгострокових біологічних активів	163	155
Безоплатне отримання		
Відображено вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів	163	424
Відображено витрати з доставки безоплатно одержаного довгострокового біологічного активу транспортом сторонньої організації	155	631
Зараховано транспортні витрати до вартості безоплатно отриманого довгострокового біологічного активу	163	155

(дерева та чагарники); озеленювачі та декоративні насадження на вулицях, площах, у парках, скверах, на території підприємства і в дворах житлових будинків; живоплоти; снігозахисні та полезазахисні смуги; яро-балкові насадження; інші штучні багаторічні насадження [3].

До початку плодоношення молоді насадження відносяться до незрілих довгострокових біологічних активів.

Уведення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства та оформляється Актом "Прийому багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію" (ф. №ДБА-1). Складається цей документ декілька разів, а саме:

— при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями (по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат на їх вирощування);

— при досягненні насаджень віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва.

У Акті приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБА 1) наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, ніша або номер ділян-

Таблиця 4. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з вирощування довгострокових біологічних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Придбані саджанці яблунь	208	631
На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
2. понесені витрати на підготовку ґрунту для закладення багаторічних насаджень	155	203,207,661, 651 та ін.
3. нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим на закладці багаторічних насаджень	155	661
4. Проведено нарахування на заробітну плату	155	651
5. Використані саджанці на закладення саду	155	208
6. понесені інші витрати, пов'язані із закладенням саду	155	22,313,372, 685 та ін.
7. Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язані із закладенням яблуневого саду	166	155

ки, площа, рік посадки. В Акті вкачується також номери смуг полезахисних й інших насаджень уздовж доріг, балок, їхня довжина в погонних метрах, порода, сортовий склад і кількість дерев і чагарників по плодово-ягідних насадженнях, приводиться схема посадки. При складанні Акта "Незрілих довгострокових активів" до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування. При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових біологічних активів, їх вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеною на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в П(С)БО 7 "Основні засоби".

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

Покажемо облік витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень у табл. 4.

Вартість довгострокових біологічних активів може змінюватись протягом періоду їх функціонування, зокрема: у результаті їх переоцінки на звітну дату, проведення невід'ємних поліпшень, зменшення корисності активів.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Довгострокові біологічні активи відображаються в обліку за справедливою вартістю або первісною вартістю (якщо відсутня можливість оцінити їх на звітну дату за справедливою вартістю). У разі, коли з'являється можливість оцінити актив за справедливою вартістю, він пе-

реводиться з групи об'єктів, що обліковуються за первісною вартістю до об'єктів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Переоцінка довгострокових біологічних активів (дооцінка (уцінка) до справедливої вартості) має здійснюватись на кожну звітну дату постійно діючою Комісією господарства з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції [2].

У відповідності до П(С)БО 28 "Зменшення корисності ак-

тивів", на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.

Про зменшення корисності довгострокових біологічних активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

— зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;

— застаріння або фізичне пошкодження активу;

— суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;

— інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

Втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 28.

Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) // minfin.gov.ua.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвержені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Вісник аграрної науки. — 2002. — № 11. — С. 44—47.

3. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна наук.-практ. конф.: 36 тез та виступів. — К.: ННЦ ІАЕ, 2006. — 246 с.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2009 р.