УДК 657.2.016

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Левченко З.М., к.е.н., доцент
Полтавська державна аграрна академія

Розглянуті актуальні питання формування облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. Обґрунтовано переваги вибору окремих методів обліку та оцінки об'єктів біологічних активів та елементів облікової політики у відповідності з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та податкового законодавства.

Address the urgent issues of the formation of agricultural enterprises accounting policy on biological assets. The advantages of choosing certain methods of accounting and valuation of biological assets and elements of accounting policies in accordance with the requirements of the position (standard) of accounting 30 "biological assets" and tax laws.

Постановка проблеми. Одночасно з початком економічних реформ в Україні розпочався процес реформування системи облікового забезпечення діяльності підприємств. Прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку покликало до життя можливість багатоваріантних підходів до вибору методів обліку та оцінки економічних явищ, господарських процесів та об'єктів. Міжнародна практика бухгалтерського обліку свідчить про потребу такого вибору, який і формує облікові політики господарюючих суб'єктів.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачив обов'язковість формування підприємствами власної облікової політики в правовому полі вітчизняних чи міжнародних стандартів і нормативів бухгалтерського обліку. З 2000 року більшість підприємств України визначилось з власною обліковою політикою, але наступна податкова реформа та постійне удосконалення національних стандартів обліку та фінансової звітності викликали потребу у внесенні змін до облікової політики та її відповідність сучасним нормам і правилам ведення обліку.

В аграрній сфері економіки України цей процес оновлення облікових політик підприємств пов'язаний з особливостями сільськогосподарської діяльності взагалі і з практикою облікової роботи зокрема. Прийняте у 2005 році Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» так і не отримало остаточного впровадження – більшість сільськогосподарських підприємств або ігнорують його вимоги, або впроваджують формально. З огляду на це, вибір облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів потребує поглиблених досліджень з метою практичного впровадження в практику облікової роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації облікової політики, її методології досліджують провідні вітчизняні вчені – економісти: Г.Г.Кірейцев, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ф.Ф.Бутинець та інші. Проблемам формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах присвячені праці В.М. Жука [1], Н. Коробової [2], П.М. Кузьмович [3]. З

прийняттям Податкового кодексу України внесені зміни до національних стандартів обліку. Ця подія мала суттєвий вплив на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, тому вивчення особливостей формування облікової політики щодо біологічних активів у сучасних умовах є об'єктом наступних досліджень.

Постановка завдання. Розглянути актуальні питання формування облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. Обґрунтовати переваги вибору окремих методів обліку та оцінки об'єктів біологічних активів та елементів облікової політики у відповідності з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прийняття положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», розробленого на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», зумовило необхідність перебудови бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності та її об'єктів – біологічних активів та сільськогосподарської продукції. При цьому, був змінений традиційний підхід в обліку виробництва та оцінки продукції за собівартістю на метод оцінки за справедливою вартістю. Такий підхід обліку діяльності та її результатів за принципом обліку доходів замість обліку витрат, як прийнято в обліковій практиці пострадянських країн, був не сприйнятий практикуючими бухгалтерами та економістами. Тому до цього часу в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств питання методології обліку і методики оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не знайшли свого відображення в контексті застосування норм П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Згідно П(С)БО 30, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів [8].

Проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств» від 07.02.2013 р. містить перелік елементів облікової політики підприємств, які повинен містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику. Серед перелічених відсутні будь-які посилання на елементи облікової політики щодо обліку біологічних активів [4].

Пунктом 3.18 Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 291 від 17 грудня 2007 р., передбачено наступне: «У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується визначити об'єкти обліку біологічних активів та виходячи з цього може бути сформований робочий План рахунків підприємства.

Порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими наказом Мініс-

терства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. У розпорядчому документі про облікову політику рекомендується зазначити метод визначення справедливої вартості біологічних активів.

З метою формування достовірної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні або відображенні на звітну дату у розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується вказати на створення постійно діючих комісій оцінки та їх склад. До складу комісій можуть бути залучені профільні спеціалісти, керівники виробничих підрозділів, матеріально-відповідальні особи та бухгалтери, які відповідають за певний напрямок обліку» [5].

Прийняття Податкового кодексу України зумовило внесення змін до П(С)БО 30 «Біологічні активи». В зв'язку з цим основними елементами облікової політики сільськогосподарських підприємств щодо обліку біологічних активів слід виділити наступні.

1. Об'єкти обліку біологічних активів.

В додатку до П(С)БО 30 перелічені види біологічних активів. Але для визначення об'єктів обліку лише цього переліку замало. Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремий вид біологічних активів, так і їх група.

Пропонуємо при виборі такого елемента облікової політики орієнтуватися на наступну класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку біологічних активів:

Рослинництво — види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Тваринництво — види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево - вікових (технологічних) груп: корови і бики-плідники основного стада, свиноматки і кнури — плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

2. Методи оцінки біологічних активів на дату первісного визнання та дату балансу.

При визначенні методів оцінки біологічних активів необхідно виходити з наступних міркувань. Біологічні активи тваринництва, як правило, мають активний ринок, оскільки їх реалізація вважається реалізацією сільськогосподарської продукції (продукція тваринництва в живій масі). Тому біологічні активи тваринництва, як довгострокові, так і поточні, доцільно обліковувати за справедливою вартістю, оскільки завжди є можливість її визначення. Що стосується біологічних активів рослинництва, то активного ринку на них не існує, оскільки продукція рослинництва є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Крім

того, біологічні активи рослинництва є невіддільними від землі, тобто вони припиняють ріст та продуктивність при відокремленні від землі. Тому біологічні активи рослинництва, як довгострокові так і поточні, доцільно обліковувати за первісною вартістю (за фактичними витратами на вирощування) [6].

З 2011 року П(С)БО 30 змінив підхід до оцінки додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Раніше їх оприбутковували лише за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Тепер з'явилася альтернатива, що зумовлює вибір облікової політики щодо цього елементу обліку. Платникам податку на прибуток дозволено оцінювати їх при первісному визнанні також і за виробничою собівартістю або собівартістю за прямими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (п.п. 10,12 П(С)БО 30) [7].

Платникам податку на прибуток також передбачено можливість оцінювати на дату балансу довгострокові біологічні активи за залишковою вартістю (первісна мінус знос та мінус втрати від зменшення корисності), а поточні та додаткові біологічні активи — за первісною вартістю (окрім поточних біологічних активів рослинництва). Раніше їх усі на дату балансу потрібно було показувати тільки за справедливою вартістю за мінусом витрат на місці продажу (п. 11 П(С)БО 30).

Таким чином, сформовано два підходи до оцінки вказаних об'єктів обліку. Який із них обрати — слід записати до розпорядчого документу про облікову політику.

3. Методи визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів рекомендовані наступні методи визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції:

Метод аналізу контрактів;

Метод аналогів;

Метод прийняття цін;

Метод експертної оцінки комісією;

Проведення сторонньої професійної оцінки.

Разом з цим, підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Джерелами інформації, методика аналізу яких визначається, можуть бути:

— остання ринкова ціна операції з біологічними активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

— ринкові ціни на подібні активи, скореговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додаткові показники, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію;

— теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від ак-

тиву, обчисленою відповідно до пунктів 11 —14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Підприємство може визначити справедливу вартість біологічних активів за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи. Біологічний актив може бути оцінений, наприклад, за вартістю сільськогосподарської продукції чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів його життєдіяльності (ВРХ, свині можуть оцінюватися за вартістю м'ясопродуктів). В такому випадку підприємство повинно самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів із застосуванням зазначених показників. Дане положення повинно бути відображене в розпорядчому документі щодо облікової політики підприємства.

4. Методи оцінки довгострокових біологічних активів.

Щодо довгострокових біологічних активів передбачено можливість їх оцінки за справедливою вартістю та за первісною вартістю, визначеною згідно вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» - для придбаних за плату та одержаних з інших зовнішніх джерел. Для довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, існує можливість їх оцінки за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності [8].

5. Перелік видів біологічних активів, щодо яких існує активний ринок.

Дана інформація потрібна для визначення переліку біологічних активів, які будуть оцінюватися за справедливою вартістю.

6. Склад та напрямки діяльності комісій з оцінки біологічних активів.

З метою формування вірогідної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні чи відображенні на звітну дату, а також для розподілу обов'язків з формування справедливих цін між працівниками підприємства, в розпорядчому документі про облікову політику необхідно вказати на створення комісій з оцінки. Ці комісії можуть бути постійно діючі, створюватись на основі розпорядження керівника господарства. На членів таких комісій покладаються обов'язки по збору інформації для формування бази та обґрунтування визначеної справедливої вартості біологічних активів.

В невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також зазначається в розпорядчому документі про облікову політику.

Висновки. Ведення бухгалтерського обліку біологічних активів до сьогодні залишається проблематичним в зв’язку з неостаточним запровадженням його вимог господарюючими суб’єктами в аграрній сфері. Поліпшенню ситуації повинна сприяти правильно обрана та сформована облікова політика сільськогосподарського підприємства. Провідне місце в ній має займати розділ вибору методики обліку та оцінки біологічних активів.

Список використаних джерел:

1. 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. - № 6. – С. 34 – 42.

2. Коробова Н. «Новий» облік сільськогосподарської діяльності та облікова політика підприємства / Н. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2007. - № 3 - 5. – С. 180 – 183.

3. Кузьмович П.М. Вплив П(С)БО 30 «Біологічні активи» на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств / П.М.Кузьмович. – Науковий вісник НУБіП (146).- 2010. [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua /portal/chem_biol/nvnau
_bbe /2010_146/10kpm.pdf

4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» від 07 лют. 2013 р. [Електронний ресурс] – Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/ publish/article %3Fart_id=364675
&cat_id=363499

5. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 291 від 17 груд. 2007 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.minagro.kiev.ua /page/?7098

6. Облікова політика підприємства. [навч. посіб.] / [Лузан Ю. Я., Гаврилюк В. М., Жук В. М., Волошина О. В. та ін.] ;. під ред.. Ю. Я. Лузан, В. М. Гаврилюк.- 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.

7. Податковий кодекс України : за станом на 01 бер.2013 р. / Верховна Рада України. // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 24 – 25. – С. -3 – 402.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс] – Міністерство фінансів України. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.

УДК 631.5:636.4

ВПЛИВ ТЕХНОЛОГІЇ ВИРОЩУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КУЛЬТУР НА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТВАРИННИЦЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Лоза А.А., аспірант
Полтавська державна аграрна академія

У статті розглянуто технологію нульового обробітку грунту No-Till та її переваги перед традиційною відвальною технологією. Наведено приклад економічної доцільності даної технології на прикладі промислового виробництва продукції свинарства.

This article describes a technology of zero tillage "No-Till", its advantages before conventional moldboard technology and economic feasibility by the example of industrial pig production.

Постановка проблеми. Неможливо мати високі результати роботи без належної матеріально-технічної бази в будь-якому секторі господарювання. Це в рівній мірі відноситься і до сільського господарства і, в першу чергу, до тваринництва, яке стоїть майже в кінці трофічного ланцюга, передуючи хіба що людині.