

## **ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО П(С)БО 30 «БІОЛОГІЧНІ -АКТИВИ»**

**Гайдучок Т.С.**

Постановка проблеми. Процес інтеграції економіки країни у світовий економічний простір обумовлює необхідність подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку з метою створення належного інформаційного забезпечення, яке б відповідало потребам ринкової економіки. Тому процес адаптації нормативно-правового регулювання в сфері бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності має охоплювати всі сфери економічної діяльності. Запровадження з 1.01. 2007 року Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі - П(С)БО 30) передбачає не тільки перехід до прийнятого у міжнародних стандартах підходу до обліку сільськогосподарської діяльності, але й максимальне врахування особливостей аграрного виробництва з одночасним спрощенням методології ведення бухгалтерського обліку.

П(С)БО 30 - стандарт галузевого напрямку, і тому його застосування поширюється на підприємства, організації та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність.

З появою П(С)БО 30 «Біологічні активи», який базується на міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», запроваджується принципово новий підхід до засад обліку, оцінки активів, визначення фінансових результатів виробничої діяльності та розкриття інформації у фінансовій звітності.

З появою П(С)БО 30 «Біологічні активи» [6] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [4] з'явилась низка невирішених з точки зору методології та практичного застосування питань ведення обліку біологічних активів.

Аналіз останніх публікацій. Всебічному розвитку теорії і практики обліку в аграрному виробництві сприяють праці вітчизняних вчених С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та зарубіжних - Т. Джексона, К.Друрі, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Тостера та ін.

Аналіз цих публікацій дає підстави стверджувати, що на даний час ще досить не достатньо вивчені питання ведення обліку біологічних активів. Зважаючи на те, що з початку 2007 року вже офіційно введені П(С)БО 30 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів проте серед вчених та практиків залишаються вестися дискусії навколо цих положень.

Мета статті. Зробити спробу проаналізувати методологічні аспекти обліку біологічних активів у відповідності з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та обґрунтувати пропозиції щодо їх удосконалення для застосування у практичній діяльності аграрних формувань.

Виклад основного матеріалу. Вивчення змісту П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій дає підстави відмітити одне з найбільш дискусійних питань щодо нововведень - це оцінка біологічних активів, оскільки в умовах ринкової економіки в країні існують реальні труднощі, що пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни.

З введенням П(С)БО 30 «Біологічні активи» застосовуватиметься новий підхід до методів оцінки сільськогосподарської продукції (активів), яка до цього часу базувалась на плановій собівартості (за статтями витрат, викладеними в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 року № 132).

Суть нового підходу полягає в такому:

- якщо біологічний актив придбаний на стороні, він зараховується на баланс за первісною вартістю, яка визначається за нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси» залежно від того, які це біологічні активи (довгострокові - робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження; поточні - тварини на вирощуванні та відгодівлі);
- безоплатно одержані біологічні активи та біологічні активи, одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням витрат, пов'язаних із доведенням їх до придатного для використання стану;
- продукція рослинництва, одержана від збору сільськогосподарських культур, оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, проведеним Д-т 271 К-т 231.

При визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції необхідно користуватися цінами активного ринку, а саме ціною, за якою на даний час можна реалізувати біологічні активи або сільгосппродукцію.

За відсутності активного ринку справедливу вартість визначають виходячи з вартості, зазначеної в інших доступних джерелах (наведені в п. 14 П(С)БО 30).

Особливість оцінки додаткових активів: при первісному визнанні вони оцінюються за справедливою вартістю в тому звітному періоді, у якому їх було відокремлено від біологічного активу, зменшеного на очікувані витрати на місці продажу (комісійні винагороди посередникам і торговим агентам; біржові збори; податки й мито, яким обкладаються операції з продажу).

До наведених витрат не відносяться транспортні та інші види витрат, пов'язані з доставкою сільгосппродукції (активів) до місця продажу.

Що стосується відображення біологічних активів на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, то на жаль, не так багато підприємств, які складають проміжний баланс. Це по-перше. По-друге, визначити справедливу вартість біологічного активу на дату складання балансу (31 березня, 30 червня, 30 вересня) практично не можливо, оскільки на даний період часу відсутній активний ринок, зокрема потрібно відмітити активний ринок продукції рослинництва.

Варто відмітити, що згідно з положеннями МСБО 33 активний ринок - це ринок, стан якого повністю відповідає зазначеному нижче:

- а), об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
- б) як правило, можна у будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;
- в) інформація про ціни загальнодоступна.

Тому, виходячи із вище наведеного, потрібно погодитись з думкою вітчизняних вчених - Михайлова М.Г., Бараніка О.О., Мельника О.А [5], що можна обліковувати витрати понесені на вирощування та збирання сільськогосподарських культур як біологічного активу за фактичними витратами на його створення і до отримання сільськогосподарської продукції. Це впливає з п.11 П(С)БО 30 «Біологічні активи», в якому зазначено «...Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визначається та відображається за первісною вартістю. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів. Оцінка таких поточних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

В продовження запропонованої дискусії щодо оцінки біологічних активів, варто відмітити і дослідження Канцурова О.О. [2], який стверджує, що запроваджена П(С)БО 30 модель обліку не передбачає традиційного закриття рахунків з обліку виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки оцінка оприбуткованої продукції не підлягає коригуванню, а різниця між витратами та вартістю оприбуткованої продукції, що виникає на рахунку 23 «Виробництво» відноситься до витрат від первісного визнання, або до доходів. Проте, П(С)БО 30 і не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції. За дебетом рахунку 23 «Виробництво» формується вся необхідна для цього інформація. Відмінність від існуючого порядку полягає в тому, що визначена фактична собівартість не застосовується для оцінки перехідних залишків сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів.

Сільськогосподарська продукція та біологічні активи після первісного визнання і оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, переводяться до категорії запасів. Таким чином, справедлива вартість сільськогосподарської продукції та біологічних активів, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, за умови не зменшення вартості цих активів до чистої вартості реалізації, буде собівартістю реалізації.

Висновки. Виходячи з наведеного, можна зробити наступні висновки:

1. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише вимогою нормативного законодавства, а й вирішальним чинником інвестиційної привабливості підприємства і тому необхідно на законодавчому рівні вирішити проблему оцінки біологічних активів за справедливою вартістю.

2. Запровадження П(С)БО 30 сприятиме спрощенню обліку сільськогосподарської діяльності та підвищить прозорість фінансової звітності аграрних формувань.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Жук В.М. Нові методичні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» //Облік і фінанси АПК. - 2006. - №6. - С. 34-42.
2. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» //Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 11 - С. 91-95.
3. Лавріненко Л. «Біологічні активи» - новий сільськогосподарський стандарт бухгалтерського обліку //Баланс-Агро. - 2006. - №4 (112). - С 20-22.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів //Облік і фінанси АПК. - 2006. - №6. - С. 9-23.
5. Михайлов М.Г., Баранік О.О., Мельник О.А. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» //Облік і фінанси АПК. - 2006. - №12. - С. 100-107.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» //Бухгалтерський облік. Хрестоматія. - Житомир: Вид-во ДАУ, 2007. - С 208-213.
7. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів //Облік і фінанси АПК. - 2006. - №9-10. - С. 128-134.