

ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ

У статті розглянуто аспекти бухгалтерського обліку біологічних активів у лісовому господарстві з урахуванням вітчизняної нормативно-правової бази та міжнародного досвіду. Досліджено проблемні питання обліку витрат, що пов'язані з біологічним перетворенням активів лісівництва.

Ключові слова: біологічні активи, лісове господарство, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У сучасних умовах господарювання все більших масштабів набуває вплив людини на навколишнє природне середовище, а особливо на лісові ресурси, оскільки всі біологічні процеси, що відбуваються у лісовому господарстві, є природними, а людська діяльність у більшості випадків є неправильним втручанням у "законо природи" лише з метою власної вигоди. У результаті цього, за останнє тисячоліття площі лісів зменшилися більш як утричі та погіршився їх породний склад. Тому важливого значення набуває раціональна і ефективна організація обліку та контролю у лісівництві.

Слід зазначити, що всі підприємства України повинні будувати облік та складати фінансову звітність відповідно до національних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. Сьогодні, з метою уніфікації вітчизняних норм, що регулюють ведення бухгалтерського обліку з відповідними міжнародними нормами, все більшої актуальності набувають нововведення, що запозичені з-за кордону. До таких важливих і водночас проблемних питань у галузі бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне прилучити проблему обліку біологічних активів.

Проблему обліку біологічних активів у своїх працях розглядали такі авторитетні вчені як: Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Коцупатрий М. М., Жук В. М., Сук Л. К., Радченко О. Д. та інші. Але в їхніх дослідженнях превалювала проблема обліку біологічних активів у сільському господарстві. Тому вважаємо за доцільне розглянути проблемні аспекти обліку біологічних активів у лісовому господарстві.

Мета статті - розкрити аспекти обліку витрат, що пов'язані з біологічним перетворенням активів лісового господарства з урахуванням особливостей даного виду діяльності.

Відповідно до вітчизняної нормативної бази облік біологічних активів є врегульованим у П(С)БО 30 "Біологічні активи" [7] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [2], а за міжнародними стандартами - у МСБО 41 "Сільське господарство" [8]. Дослідження показали, що введення в практику П(С)БО 30 "Біологічні активи" призвело до появи нової термінології у бухгалтерському обліку ("біологічні активи", "додаткові біологічні активи", "біологічні перетворення") та змінило методику обліку на

підприємствах лісового господарства.

Для нашої публікації найбільш актуальним є визначення поняття "біологічних активів". Згідно П(С)БО 30 "біологічний актив - це тварина або рослина, яка у процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди" [7]. У той же час, відповідно до МСБО 41 "Сільське господарство" "біологічний актив - це "явище життя", тобто живі істоти, тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації (наприклад, росту чи відтворення)" [8]. На нашу думку, визначення П(С)БО є більш повним і, відповідно, краще розкриває сутність поняття "біологічний актив".

Інші національні Положення (стандарту) безпосередньо не розглядають сутності поняття "біологічний актив", але в них містяться поняття, що регулюються окремими нормами П(С)БО 30. Наприклад, у П(С)БО 7 "Основні засоби" [4] тварини і багаторічні насадження включені до складу основних засобів. У П(С)БО 9 "Запаси" [5] матеріали сільськогосподарського призначення (саджанці, насіння й корми, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві) включені до складу запасів. Крім того, Планом рахунків для синтетичного обліку пропонується використовувати рахунки 16 "Довгострокові біологічні активи" та 21 "Поточні біологічні активи". Виникає цілком логічне запитання: що ж тоді обліковувати на субрахунках 107 "Тварини", 108 "Багаторічні насадження" та 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення"?

У лісовому господарстві біологічний актив визнається основним засобом, якщо: він використовується в іншій діяльності, ніж лісова, або очікуваний термін його використання більше одного року (чи операційного циклу, якщо він більше одного року). У той же час, біологічний актив визнається запасом, якщо він не використовується в діяльності підприємств лісового господарства, утримується для продажу або напрямок його використання не визначений.

МСБО 41 "Сільське господарство" призначений для застосування на підприємствах сільського господарства, до якого належать різноманітні види діяльності, наприклад, тваринництво, лісівництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та

насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення) тощо, а П(С)БО 30 "Біологічні активи" рекомендовано застосовувати підприємствами, що здійснюють лише сільськогосподарську діяльність. На наш погляд, зміст П(С)БО 30 доцільно було б доповнити переліком сфер його використання з урахуванням особливостей сільськогосподарської діяльності підприємств.

Дослідження показали, що для ефективного обліку біологічних активів необхідна правильна та обґрунтована класифікація. У нормативних актах зокрема П(С)БО 30 [7] і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [2]), які регулюють питання обліку біологічних активів, виділяють такі види біологічних активів:

- довгострокові, які здатні давати економічну вигоду в період що перевищує 12 місяців (лісовий масив, тобто дерева в лісі);
- поточні, які здатні давати економічну вигоду в період що не перевищує 12 місяців (лісорозсадники).

Деякі уточнення потребує саме облік поточних біологічних активів, оскільки до прийняття однойменного стандарту вони повинні були б відображатися у фінансовій звітності як незавершене виробництво, але відповідно до П(С)БО 30 незавершене виробництво є окремим об'єктом обліку для відображення витрат на вирощування лісових насаджень. Враховуючи особливості лісівництва можна стверджувати, що лісові насадження, які є предметом нашого дослідження, а саме дерева є, власне, довгостроковими біологічними активами, безпосередньо зрізані дерева – це сільськогосподарська продукція, а лісоматеріали – це продукти, які є результатом "переробки" деревини. Також, згідно з Методичними рекомендаціями [2], плоди, ягоди, гриби під час їх збирання (заготівлі) перестають бути елементами біологічних активів і визнаються як окремі активи.

Розподіл біологічних активів на поточні та довгострокові визначає особливості їх відображення у податковому обліку відповідно до закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1]. Довгострокові біологічні активи у податковому обліку прирівнюються до основних фондів з відповідними особливостями обліку. Щодо відображення поточних біологічних активів у податковому обліку, то їх особливості прирівняні до особливостей обліку запасів.

Відповідно до П(С)БО 30, на підприємствах лісового господарства можуть змінюватися методи оцінки продукції та порядок формування планової (нормативної) та фактичної собівартості. Оцінка продукції лісового господарства залежить від джерел її надходження, стадії використання, ринкових умов господарювання підприємства та може проводитись:

- за справедливою вартістю, зменшеною на місці продажу (згідно з цінами активного ринку);
- договірними цінами (лише за обтяжливими контрактами);
- останньою ринковою ціною операції з такими активами;
- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик;
- первісною вартістю згідно з П(С)БО 9 "Запаси" [5] – щодо продукції лісового господарства, яка не використовується в діяльності підприємств лісового господарства.

Різноманітність оцінок потребує розробки спеціального нормативно-правового забезпечення, яке б містило і методичні підходи щодо здійснення оцінки

лісових насаджень. Крім того, усе це вимагає підвищення кваліфікації облікового складу працівників лісового господарства, що будуть виконувати дану роботу. Вважаємо доцільним створення спеціальних Комісій з оцінки біологічних активів при бухгалтерії підприємства, діяльність яких буде передбачена у наказі про облікову політику.

Дослідження вирощування біологічних активів лісівництва показало, що такий процес має ряд особливостей, які необхідно враховувати при організації та методиці обліку витрат на підприємствах лісгосподарського комплексу і, відповідно, при формуванні собівартості продукції. Такими особливостями є:

- створення біологічних активів здійснюється під впливом не тільки знарядь та предметів праці, робочої сили, але й природних умов, при чому останні впливають на витрати під час процесу виробництва продукту найбільше;
- виробництво у лісовому господарстві переплітається з природним процесом відтворення, так як підприємства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин та тварин. Тому, дія економічних законів у лісовому господарстві пов'язана із дією законів природи, за якими розвиваються живі організми. Види та порядок вирощування продукції є визначальними під час розрахунку її собівартості;
- сезонність лісового господарства зумовлена впливом природно-кліматичних умов, що вимагає нерівномірного використання техніки, робочої сили протягом поточного року;
- у зв'язку з тим, що в лісовому господарстві значна тривалість виробничого циклу, яка може досягати від кількох місяців до багатьох років (наприклад, багаторічні насадження), собівартість продукції лісового господарства обчислюється лише раз на рік, окрім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця;
- тривалість виробничого циклу у лісовому господарстві вимагає організації та методики обліку витрат на виробництво продукції не лише за окремими біологічними активами і окремими їх групами, але й за окремими процесами і видами робіт.

При цьому слід зазначити, що незважаючи на те, що П(С)БО 30 було введено в дію ще у 2005 році, сьогодні, на жаль, не всі підприємства лісового господарства застосовують його у практичній діяльності, тобто не використовують окремих рахунків для обліку біологічних активів і відповідно не заповнюють відповідні статті фінансової звітності.

Дослідження обліку витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням біологічних активів лісівництва, показало, що певних особливостей щодо визначення витрат галузевим стандартом не передбачено, оскільки він лише обґрунтовує норми П(С)БО 16 "Витрати" [6] щодо відображення витрат за окремими об'єктами обліку витрат та виділення такого складу витрат:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Слід зазначити, що відображення витрат, які пов'язані з біологічними активами, у лісовому господарстві повинно відображатися з урахуванням біологічної трансформації, що відображено на рис. 1. Вважаємо, що до основних етапів біологічної трансформації, які зображені на рисунку, можна запропонувати такі рахунки для обліку

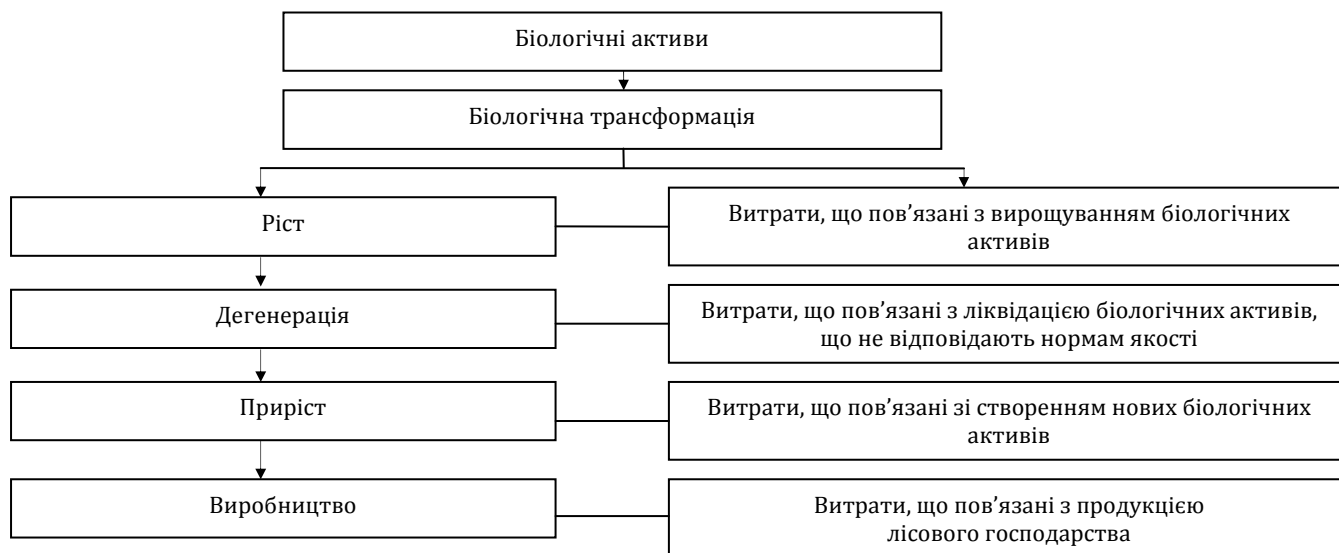


Рис. 1. Витрати, що пов'язані з біологічною трансформацією біологічних активів

витрат [2]. По-перше, для обліку витрат на виробництво біологічних активів доцільно застосовувати рахунок 23 "Виробництво". По-друге, для обліку довгострокових біологічних активів використовувати однойменний рахунок 16 у розрізі відповідних субрахунків, а для обліку поточних біологічних активів – однойменний рахунок 21. По-третє, вихід продукції лісового господарства обліковувати на рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", так як Держкомстат України та МСБО 41 "Сільське господарство" лісове господарство відносять до галузі сільського господарства.

Вивчення нормативних документів, які регламентують облік біологічних активів, дає нам підстави запропонувати кореспонденцію рахунків щодо обліку довгострокових біологічних активів - лісових насаджень. Так, продукцію лісового господарства, а саме деревину пропонуємо обліковувати за дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" (за видами деревини) з кредиту рахунку 23 "Виробництво". Із врахуванням біологічних перетворень довгострокові біологічні активи відображають за дебетом рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" з кредиту рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Також з урахуванням того, що лісівництва у своїй господарській діяльності використовують насіння, саджанці, то їх необхідно обліковувати за дебетом субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" з кредиту відповідних рахунків, враховуючи шляхи надходження таких матеріалів у лісівництва.

Дані анкетування більше 2 тисяч бухгалтерів щодо проблемних питань застосування П(С)БО 30 [7] показали, що незважаючи на вагомий внесок у розвиток вітчизняного бухгалтерського обліку цього стандарту щодо обліку біологічних активів лісового господарства, все ж таки він містить і ряд проблемних питань, що потребують вивчення та розробки, зокрема:

- методика аналітичного обліку біологічних активів не є обґрунтованою у стандарті, а саме від правильного формування аналітичних рахунків залежить здатність бухгалтерії скласти правильну фінансову звітність;
- оцінка біологічних активів є складною, для цього потрібно здійснити підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії;
- відображення біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку у відповідності з новими нормами;

- заповнення показників фінансової звітності з врахуванням нововведених рахунків і відповідно рядків у звітності.

Зазначені проблеми, що визначені у результаті дослідження питань щодо впровадження П(С)БО 30 на практиці засвідчили, що на сьогоднішній день облік згідно з нормами цього положення на більшості підприємств лісового господарства не ведеться. Тому використання у практиці діяльності підприємств лісового господарства П(С)БО 30 "Біологічні активи" дозволить обґрунтовано сформувати та удосконалити методику обліку витрат, які пов'язані з біологічним перетворенням біологічних активів лісівництва, оскільки критерієм діяльності підприємств лісового господарства є не збільшення обсягів діяльності, а прагнення до зниження собівартості продукції та збереження природних ресурсів.

Список літератури

1. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України від 22 травня 1997 р. N 283/97-ВР. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315// - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Основні засоби [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Запаси [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 790. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Витрати [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Біологічні активи [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Посібник з бухгалтерського обліку. Проект Тасіс Європейського Союзу "Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Делегація Європейської Комісії в Україні, Молдові та Білорусії. – К. : Селко, 2004. – 554 с.

РЕЗЮМЕ

Озеран Владимир, Чик Мария

Учет биологических активов в лесном хозяйстве

В статье рассмотрены аспекты бухгалтерского учета биологических активов в лесном хозяйстве с учетом отечественной нормативно-правовой базы и международного опыта. Исследовано проблемные вопросы учета расходов, которые связаны с биологическим превращением активов лесоводства.

RESUME

Ozeran Volodymyr, Chik Mariya

The accounting of biological assets in forestry

In the article the basic aspects of accounting of biological assets in forestry are considered. The problem questions of accounting of costs which are related to biological transformation of long-lived biological assets of forestry are studied.