

Вікторія СТАНКЕВИЧ, редактор напрямку
«Бухгалтерський облік та оподаткування»



УЦІНКА ТВАРИН, ВИБРАКУВАНИХ З ОСНОВНОГО СТАДА: КОЛИ ПРОВОДИТИ ТА ЯК ОБЛІКОВУВАТИ

Із цієї статті ви дізнаєтеся: як уцінити тварин, вибраканих із основного стада, і відобразити результати уцінки в обліку згідно з П(С)БО.

Сільгосптварини як об'єкт бухобліку

П(С)БО 30 «Біологічні активи» відносить тварин, що утримуються підприємством із метою одержання сільгосппродукції (приріст живої маси, жива маса, молоко тощо) та/або додаткових біологічних активів (приплід), а також інших економічних вигід, до біологічних активів (далі – БА) тваринництва. У свою чергу, БА у скотарстві поділяються на **два види: поточні та довгострокові**. Наприклад, корови, закуплені

для отримання надою молока, вважаються довгостроковими БА, а молодняк (бички й телиці), придбаний для вирощування та відгодівлі, є поточними БА.

Об'єктом обліку БА у скотарстві можуть бути види тварин (наприклад, ВРХ молочного або м'ясного напрямку) або однорідні групи цих БА. Наведемо в табл. 1 дані про групування тварин на бухгалтерських рахунках і субрахунках відповідно до п. 25.1, 25.2 П(С)БО 30, що забезпечує розкриття інформації у фінансовій звітності.

Таблиця 1. Групування тварин для потреб бухобліку

№ з/п	Групи тварин згідно з примітками до фінзвітності	Субрахунок*
1	2	3
Довгострокові БА (рахунок 16)		
1	1. Продуктивна худоба 2. Робоча худоба	163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»
Поточні БА (рахунок 21)		
2	3. Тварини на вирощуванні та відгодівлі	212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»
* Субрахунок 107 «Тварини» у таблиці не наведено, оскільки на ньому обліковуються активи, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.		

Як бачимо, існують усього три основні облікові групи тварин. Водночас у кожній групі може бути виділено дві підгрупи залежно від вартості, за якою здійснено оцінку активів: за первісною вартістю (**обов'язкова для платників податку на прибуток!**) чи за справедливою.

Для складання фінансової звітності цих груп достатньо. А для малих підприємств, які застосову-

ють П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства», досить навіть розподілу на довгострокові та поточні БА.

Аналітичний облік кожної технологічної групи сільгосптварин на кожному підприємстві організовують відповідно до потреб управління та технології виробництва. Наведемо приклади таких підгруп для ВРХ молочного і м'ясного напрямів

та періодичність переведення тварин із групи в групу. На кожному підприємстві такий розподіл

може коригуватися згідно із прийнятою технологією утримання тварин.

Таблиця 2. Підгрупи для ВРХ молочного та м'ясного напрямків та періодичність їх переведення

№ з/п	Група та підгрупа тварин	До якої групи переводяться
1	2	3
Поточні БА (тварини на вирощуванні та відгодівлі)		
1	Телята до року	До таких груп: – телиці від одного до двох років не осіменені; – бугайці на плем'я; – ВРХ на відгодівлі. Можуть також переводитися на відгодівлю згідно з технологією
2	Телиці від одного до двох років не осіменені	Телиці від одного до двох років осіменені
3	Телиці від одного до двох років осіменені	Основне стадо (корови)
4	Телиці від двох років і старші осіменені	
5	Бугайці на плем'я	Основне стадо у 18-місячному віці (бугаї-плідники)
6	ВРХ на відгодівлі	Реалізація або забій на м'ясо
Довгострокові БА (продуктивна або робоча худоба)		
7	Основне стадо: – корови – бугаї-плідники – воли	Можуть переводитися до групи «ВРХ на відгодівлі» після втрати виробничого призначення або відразу на реалізацію чи забій (це так зване вибракування з основного стада)

Отже, визначаючи доцільність ведення обліку тварин за їх видами та групами, сільгосппідприємству слід виходити з конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці тощо. Таке рішення підприємство приймає самостійно, що цілком відповідає вимогам п. 2 та 5 ст. 8 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996).

Вибракування тварин з основного стада

Вибракування продуктивних тварин відбувається в разі втрати ними господарсько-корисних якостей: значного зниження продуктивності, втрати племінної цінності, захворювання невиліковними хворобами, а також унаслідок травматичних наслідків, старості або недостатньої розвиненості.

Для визначення непридатності тварин до подальшого використання, а також для складання необхідної документації утворюються **постійно діючі комісії**, які проводять безпосередній огляд тварин основного стада, призначених до списання, і встановлюють причини, що обумовили їх списання. Комісія складає **Акт на списання довго-**

строкових біологічних активів тваринництва (вибракування тварин) (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-4, затверджена наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. № 73, далі – Акт) із зазначенням клички (інвентарного номера) тварини, породи, батьків, живої маси на дату вибракування, стану вгодованості, причин вибракування та визначає подальше використання тварин, вибракуваних з основного стада.

На підставі Акта в бухобліку роблять проведення:

а) якщо тварин обліковують за справедливою вартістю: Дт **212** – Кт **163**;

б) у разі обліку БА за первісною вартістю:

- Дт **134** – Кт **164** – на суму накопиченого зносу вибракуваних тварин;
- Дт **213** – Кт **164** – на їх залишкову вартість.

Коли потрібно уцінити відгодівельне поголів'я

Подальша оцінка та бухоблік переведених на відгодівлю сільгосптварин також безпосередньо залежить від обраної підприємством моделі обліку.

1. Поточні БА, облік яких ведуть за справедливою вартістю, відображаються на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30).

Для довідки: справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Витрати на місці продажу – це витрати, пов'язані із продажем БА на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції (п. 4 П(С)БО 30).

Тобто тварини на відгодівлі, оцінені за справедливою вартістю, на кінець кожного кварталу (року) слід переоцінювати до актуальної справедливої вартості, визначеної спеціальною комісією. І в разі зменшення вартості виникають витрати операційної діяльності, які відображаються записом: Дт **940** «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – Кт **212**.

2. У разі обліку поточних БА за первісною вартістю слід керуватися нормами П(С)БО 9 «Запаси» (згідно з п. 11 П(С)БО 30 та п. 6 П(С)БО 9). Тобто **на дату балансу** тварини на відгодівлі мають бути відображені в бухгалтері і фінансовій звітності за найменшою із двох величин: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації (далі – ЧВР) (п. 24 П(С)БО 9). Це так зване правило найменшої оцінки.

Для довідки: ЧВР – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Згідно з п. 26 П(С)БО 9 ЧВР визначається **за кожною одиницею запасів** шляхом віднімання від очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Отже, виходячи із цієї норми, а також п. 25 П(С)БО 9 обов'язкову уцінку відгодівельного поголів'я тварин до ЧВР проводять, якщо на дату балансу:

- їх ціна знизилася;
- вони втратили свою первісно очікувану економічну вигоду.

Якщо на дату балансу, за вашими оцінками, відбулася одна з вищеперелічених подій, то за

загальними правилами слід провести уцінку до ЧВР.

Різницю між первісною вартістю і ЧВР відгодівельного поголів'я списують на витрати звітного періоду та відображають за Дт **946** «Втрати від знецінення запасів» та Кт **213** (п. 5.8 Методичних рекомендацій з бухгалтерії запасів, затверджених наказом Мінфіну від 10.01.07 р. № 2, далі – Методичні рекомендації № 2).

Як бачимо, на кожен дату балансу вартість поточних БА слід перевіряти і в разі потреби коригувати до прийнятого рівня. І незалежно від обраного підприємством методу оцінки таких активів у разі уцінки (або зменшення справедливої вартості) збиток від майбутньої реалізації уцінених тварин визнається немовби наперед. Ще до моменту їх реалізації, але на дату балансу.

Якщо підприємство проігнорує такі методи оцінки активів, це може поставити під сумнів достовірність фінзвітності та правильність сплати податку на прибуток.

Оформлюємо уцінку

Зважаючи що бухгалтерський облік має прямий вплив на оподаткування, зокрема на податок на прибуток, украй важливо усі облікові дії ретельно документувати.

Чинне законодавство на сьогодні чітко не визначає ні процедуру уцінки поточних БА тваринництва, ні документальне оформлення такої операції. Уважаємо, що мінімальний пакет документів, який підтвердить проведення для потреб бухгалтерії уцінки тварин на відгодівлі, має містити:

1) наказ керівника про створення на підприємстві комісії (постійно діючої) з метою проведення уцінки (якщо облік поточних БА ведуть за первісною вартістю) або визначення справедливої вартості (у разі застосування моделі обліку за справедливою вартістю) вибраного з основного стада та переведеного на відгодівлю поголів'я сільгосптварин. Одразу скажемо: немає потреби залучати для цього сертифікованих експертів – законодавство не встановлює такої вимоги. Наказ слід видати один раз, зазначивши в ньому склад комісії – посади (а не прізвища) працівників. Тоді в разі зміни працівника вносити зміни до наказу не потрібно буде. Доцільний склад комісії: головний бухгалтер (або його заступник);

бухгалтер галузі, відповідальний за ведення обліку поточних БА; галузеві спеціалісти (зокрема, завфермою). У наказі бажано також прописати і періодичність проведення комісією оглядів (оцінки) таких активів на предмет їх уцінки (або визначення справедливої вартості);

2) з періодичністю, визначеною наказом, комісія проводить огляд відповідних поточних БА тваринництва. І у разі обліку за первісною вартістю комісія складає **перелік відгодівельного поголів'я, що підлягає уцінці** (далі – Перелік, форму його підприємство може затвердити самостійно) та надає його на підпис керівнику підприємства. У цьому переліку раціонально було б відразу зазначити первісну вартість і чисту вартість реалізації, а також пропозиції щодо розміру уцінки.

Якщо облік БА ведуть за справедливою вартістю, то комісія зобов'язана збирати інформацію для формування бази та обґрунтування визначеної справедливої вартості. Рішення комісії про визначення справедливої вартості слід належним чином задокументувати. А саме оформити **Актом визначення справедливої вартості БА** (довільної форми), який повинен містити (ч. 2 ст. 9 Закону № 996; п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88):

- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- склад комісії;
- об'єкт оцінки (вид БА/сільгосппродукції);
- одиницю вимірювання об'єкта оцінки;
- визначену справедливу вартість, назву і номер документа, що підтверджує цю вартість, тощо;

3) на підставі затвердженого керівником підприємства Переліку складається **Акт уцінки** (п. 3.15 Методрекомендацій № 2). Єдиний нормативний документ, який пропонував форму акта уцінки, – спільний наказ Мінфіну та Мінекономіки від 10.09.96 р. № 120/190 було скасовано 09.03.16 р. Але можна скористатися формою із уже скасованого наказу або розробити свою, ураховуючи, що в ній мають бути обов'язкові реквізити бухгалтерського документа.

А для БА, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу, також доцільно розробити форму документа – **Акта зі зміни справедливої вартості**.

Затверджені керівником акти передаються до бухгалтерії. Уцінку проводять у бухобліку на дату складання та затвердження акта.

ЧИТАЙТЕ У НАСТУПНОМУ ВИПУСКУ У «ШКОЛІ БУХГАЛТЕРА АГРОБІЗНЕСУ»:

Тема номера «Розрахунки з підзвітними особами»:

- Кому можна видавати кошти під звіт.
- Чи можна видати кошти під звіт фізособі, яка не перебуває з підприємством у трудових відносинах.
- Коли формувати податковий кредит із ПДВ у разі придбання ТМЦ через підзвітну особу.
- Документування та бухоблік операцій із підзвітними особами.