

Анна ЛЯШЕНКО, редактор напряму



ПЕРЕВЕДЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ІЗ ГРУПИ В ГРУПУ

Із цієї консультації ви дізнаєтесь, що таке біологічні активи (далі – БА) та які саме активи до них відносяться, а також як оформити та відобразити в бухобліку внутрішнє переміщення БА зі складу поточних до складу довгострокових і навпаки.

Поняття та групи БА

Згідно з визначенням, наведеним у п. 4 розд. I НП(С)БОДС 136, **БА** – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові БА, а також в інший спосіб сприяти отриманню економічних вигід.

Відповідно до п. 3 розд. II НП(С)БОДС 136 БА поділяються на дві групи:

- **довгострокові БА** – усі БА, які не є поточними. До них належать: робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші довгострокові БА;
- **поточні БА** – це БА, здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, сприяти в інший

спосіб отриманню економічних вигід протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Це тварини на вирощуванні та відгодівлі, БА в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), інші поточні БА.

Суб'єкти держсектору під час формування в бухобліку інформації про БА, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, і про отримані в процесі їх біологічних перетворень додаткові БА і сільгосппродукцію та розкриття у фінзвітності інформації про них керуються нормами НП(С)БОДС 136.

У п. 3 розд. I НП(С)БОДС 136 перелічено об'єкти, на які не поширюється дія цього стандарту, а от які активи відносяться до БА, покажемо в табл. 1.

Таблиця 1. Склад БА та сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові БА, на які поширюється НП(С)БОДС 136	Продукти перероблення, на які не поширюється НП(С)БОДС 136
1	2	3	4
Довгострокові БА тваринництва			
Основне стадо овець*	Молоко, каракульські смужки, вовна, гній	Приплід	Пряжа, бринза, м'ясопродукти
Основне стадо великої рогатої худоби*	Молоко, гній	Приплід	Сметана, масло, сир, м'ясопродукти
Основне стадо свиней*	Гній	Приплід	М'ясопродукти
Поточні БА тваринництва			
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, гній		М'ясопродукти
Риба (риборозведення)	Товарна риба	Матеріал для розведення риби	Рибні продукти
Доросла птиця	Яйця, пташиний послід		М'ясопродукти
Сім'ї бджіл	Мед, віск, прополіс тощо	Нові рої	
Довгострокові БА рослинництва			
Виноградники**	Виноград	Чубуки	Вино- та сікоматеріали
Сади**	Плоди	Саджанці	Сухофрукти, консерви
дерева в лісі (лісовий масив)	деревина ділова, дрова		фруктові, пиломатеріали

* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові БА.

** Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється НП(С)БОДС 136.

1	2	3	4
Поточні БА рослинництва			
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома		Борошно, крупа, комбікорми
Овочеві культури	Овочі		Консерви овочеві, соління
Технічні культури	Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		Тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
Кормові культури	Зелена маса, коренеплоди		Силос, сінаж
Розсадники		Саджанці	

Оцінка БА

БА зараховуються на баланс суб'єкта держсектору за первісною вартістю. При цьому для зарахування на баланс довгострокових БА слід керуватися нормами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», а для поточних БА – НП(С)БОДС 123 «Запаси» (п. 5 розд. II НП(С)БОДС 136).

Первісною вартістю БА, отриманих безплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів держсектору), є їхня справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж, окрім випадків, коли справедливу вартість достовірно визначити неможливо (п. 6 розд. II НП(С)БОДС 136).



Зверніть увагу: первісна вартість БА, отриманих безплатно від суб'єктів держсектору, дорівнює балансовій вартості БА суб'єкта держсектору, що їх передав, за вирахуванням витрат на продаж, а в разі відсутності достовірної інформації про первісну вартість таких БА вона визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання (п. 7 розд. II НП(С)БОДС 136).

Поточні та додаткові БА, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за виробничою собівартістю, крім поточних БА рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких поточних БА здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 123.

Документальне оформлення операцій із БА

Для сільгосппідприємств були розроблені Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики від 21.02.08 р. № 73 (далі – Наказ № 73, Методичні рекомендації № 73). Цей документ забезпечує методичні засади формування у бухобліку інформації про БА та про отримані в процесі їх біологічних перетворень додаткові БА та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Для бюджетних установ, що мають в обліку БА, окремого нормативного документа не розроблено.



Отже, якщо бюджетна установа має на балансі довгострокові чи поточні БА, вона повинна передбачити в наказі про організацію бухобліку порядок їх обліку та первинні документи, якими будуть оформлюватися операції з їх оприбуткування, внутрішнього переміщення та вибуття.

Тут стануть у пригоді положення Методичних рекомендацій № 73 та НП(С)БОДС 136. На їх підставі установа розробляє власний порядок обліку БА. Типові форми, затверджені Наказом № 73, можна взяти за основу для підготовки власних первинних документів із руху БА (див. табл. 2).

Таблиця 2. Перелік форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних БА, що можуть використовуватися бюджетними установами

№ з/п	Назва первинного документа
1	2
Довгострокові БА	
1	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передавання їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1)
2	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2)
3	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-3)
4	Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибракування тварин) (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-4)
Поточні БА	
1	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (сільгоспоблік, форма N ПБАСГ-1)
2	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-2)
3	Акт на оприбуткування приплоду тварин (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-3)
4	Звіт про процеси інкубації (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-4)
5	Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-5)
6	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-6)
7	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-7)
8	Обліковий лист забою та падежу худоби (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-8)
9	Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-9)
10	Відомість зважування тварин (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-10)
11	Розрахунок визначення приросту (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-11)
12	Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-12)
13	Звіт про рух тварин і птиці на фермі (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-13)
14	Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-14)
15	Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-15)
16	Картка обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств) (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-16)
17	Картка обліку руху молодняку птиці (для спеціалізованих господарств) (сільгоспоблік, форма № ПБАСГ-17)

Бюджетній установі, що планує придбати або вже має на обліку БА, залишається лише обрати із запропонованих форм необхідні та адаптувати їх безпосередньо для власного обліку з дотриманням норм Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

Бухгалтерський облік

Для відображення в обліку операцій із БА варто керуватися власним Робочим планом рахунків, розробленим за нормами Порядку застосування

Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 (далі – Наказ № 1219, Порядок № 1219), а також рекомендаціями Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої Наказом № 1219 (далі – Типова кореспонденція № 1219).

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203, для обліку БА передбачено рахунок **17** «Біологічні активи», призначений для

обліку й узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових та поточних БА рослинництва та тваринництва, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, крім плодоносних рослин, які обліковуються на рахунку **10** «Основні засоби».

За **дебетом** рахунка 17 відображається оприбуткування довгострокових та поточних БА, а за **кредитом** – їх вибуття внаслідок передавання, продажу тощо.

Рахунок 17 має такі субрахунки:

- **1711** «Довгострокові біологічні активи рослинництва», де ведеться облік наявності та руху довгострокових БА рослинництва, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше ніж 12 місяців), та БА, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік;
- **1712** «Довгострокові біологічні активи тваринництва», на якому ведеться облік наявності та руху довгострокових БА тваринництва, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців), та БА, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- **1713** «Поточні біологічні активи рослинництва», де ведеться облік наявності та руху поточних БА рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур;

- **1714** «Поточні біологічні активи тваринництва», на якому ведеться облік наявності та руху поточних БА тваринництва.

Аналітичний облік здійснюється:

- за видами довгострокових БА рослинництва (тваринництва);
- видами (культурами) поточних БА рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо);
- видами (групами) поточних БА тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).



До відома: оскільки довгострокові БА є необоротними активами установи, порядок їх оприбуткування, переміщення та вибуття аналогічний порядку, передбаченому для основних засобів, а поточні БА обліковуються як запаси.

Отже, для відображення руху довгострокових БА треба керуватися розд. I, а для поточних БА – розд. III Типової кореспонденції № 1219.

Однак у Типовій кореспонденції № 1219 не передбачено проведення для відображення операцій із переміщення довгострокових БА до складу поточних і навпаки. Такі операції найбільш поширені з БА тваринництва, тож відобразимо їх такими бухгалтерськими записами:

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Переведення довгострокових БА тваринництва до складу поточних			
1	Переведено довгострокові БА тваринництва у поточні	1714	1712
2	Зменшено вартість довгострокових БА тваринництва на суму нарахованої у попередніх звітних періодах амортизації	1415	1712
3	Водночас зменшено суму внесеного капіталу	5111	5512
Зарахування поточних БА тваринництва до складу довгострокових			
1	Переведено поточні БА тваринництва до складу довгострокових	1314	1714
2	Зараховано переведені активи до складу довгострокових БА	1712	1314
3	Збільшено внесений капітал за рахунок коригування фінрезультату на суми витрат, що сформували первісну (переоцінену) вартість поточних БА, які переведено до складу довгострокових	5512 (5511)	5111

Порядок переведення тварин із групи в групу та їх оцінювання наведено в таблиці 3 Методрекомендацій № 73.

Переведення незрілих довгострокових БА до гру-

пи зрілих відбувається згідно з положеннями листа Держкомітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.97 р. № 11/02-460. Ці активи також визначено в Методрекомендаціях № 73.

ВИСНОВКИ



З метою впорядкування обліку БА бюджетній установі варто розробити свій Порядок, ураховуючи всі нюанси та власні операційні процеси, а не просто прописувати в наказі про організацію бухобліку, якими нормативними документами треба керуватися. Також необхідно розробити та затвердити форми документів первинного обліку БА, за допомогою яких буде оформлюватися рух БА. Крім того, для більшої деталізації довгострокових та поточних БА треба розробити, затвердити та застосовувати аналітичні рахунки.