

Назва конференції - VII Міжнародна науково-практична конференція «Topical issues of science and practice»

Секція – Економічні науки

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ЗА МСФЗ**

**Гордієнко Микола Іванович**

кандидат економічних наук, професор, завідувач  
кафедри обліку і оподаткування

Сумський національний аграрний університет

[migsumy1963@ukr.net](mailto:migsumy1963@ukr.net)

**Курсенко Ольга Миколаївна**

магістрант, спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,

Сумський національний аграрний університет

[olkakursa@gmail.com](mailto:olkakursa@gmail.com)

Особливою і найбільш складною сферою виробничої діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання є сільськогосподарське товаровиробництво, це пов'язане з тим, що в процесі виробництва продукції поряд з фінансовими, матеріальними, технічними та трудовими ресурсами, використовуються природні ресурси, такі як: земля та живі організми (тварина або рослина). Жива тварина або рослина, у відповідності з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (МСБО 41) [2] та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (ПСБО 30) [7] трактується як біологічний актив.

Перед бухгалтерським обліком сільськогосподарських підприємств стоять складні завдання, він повинен забезпечити доречною та правдивою інформацією користувачів не тільки про наявність та рух біологічних активів, а і про їх біологічну трансформацію. Як визначено міжнародним нормативним документом, біологічна трансформація, це – процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів [2]. Результатом біологічної трансформації, може бути: збільшення кількості або поліпшення якості тварини або рослини; зменшення кількості або погіршення якості тварини або рослини; створення нових живих тварин або рослин; виробництво сільськогосподарської продукції.

В сучасних умовах глобалізації та міжнародної інтеграції у сфері економіки підвищуються вимоги до бухгалтерського обліку, як фінансового центру управлінської інформаційної системи. Важливість даного питання підтверджується пунктом 44.1 статті 44 Податкового кодексу України (ПК): «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з

обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством» [6].

Частиною другою статті 3 Закону України №996-XIV визначено: «... фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтується на даних бухгалтерського обліку» [5].

Платники податку, які відповідно до статті 12<sup>1</sup> Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, ведуть облік доходів і витрат та визначають об'єкт оподаткування з податку на прибуток за такими стандартами з урахуванням положень Податкового кодексу (абзац другий пункту 44.2 статті 44 ПК) [6].

Застосування вітчизняними підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності в сфері обліку і оподаткування викликає на практиці безліч складних теоретичних питань. Міністерство фінансів України, яке здійснює державне регулювання бухгалтерського обліку, фінансової, бюджетної звітності та аудиту в Україні, самоусунулося від надання практичної допомоги.

Відповідно листа від 24.09.2018 року № 35210-06-5/24914 з огляду на те, що МСФЗ приймаються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (м. Лондон, Велика Британія), їх тлумачення Міністерством фінансів України не здійснюється [9].

Згідно до пункту 42 Конституції Фонду міжнародних стандартів фінансової звітності функції з тлумачення застосування МСФЗ покладена на Комітет з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності. Довідник з належних правових процедур Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку передбачає, що будь-яка особа чи організація може за встановленою формою подати на розгляд Комітету опис поточних бухгалтерських практик щодо застосування основних альтернатив.

За інформацією, розміщеною на офіційному вебсайті Фонду Міжнародних стандартів фінансової звітності (м. Лондон, Велика Британія) (<https://www.ifrs.org/groups/ifrs-taxonomy-consultative-group/#members>), до Консультативної групи з таксономії фонду Міжнародних стандартів фінансової звітності включено представника України Людмилу Гапоненко, директора Департаменту методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності. Це на наше переконання, повинно позитивно вплинути на вирішення, хоча можливо не всіх неврегульованих ситуацій, то хоч окремих питань практичного застосування МСФЗ українськими підприємствами.

Наукові дослідження вітчизняних вчених і практиків з організації та методології бухгалтерського обліку і оподаткування операцій з біологічними активами на сьогодні практично відсутні.

Проведений аналіз наявних наукових статей і публікацій, дозволив виділити на нашу думку ряд ключових питань, на яких ми зупинимося. По-перше, це відображення в обліку та оподаткування операцій з безоплатно отриманих біологічних активів; внутрішнє переміщення активів; падіж або вимушений забій (вибуття) біологічних активів.

Вимоги або роз'яснення, щодо обліку операцій з безоплатно отриманих одним суб'єктом господарювання активів від іншого суб'єкта господарювання у МСФЗ відсутні. Керуючись національними стандартами безоплатно отриманий необоротний актив (основні засоби, біологічні активи) оприбутковується за їх справедливою вартістю, з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [7]. При цьому Методичними рекомендаціями № 1315 визначено, що на справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних біологічних активів – інший операційний дохід [3]. В подальшому залишок капіталу списують на систематичній основі (протягом строку корисного використання пропорційно нарахованій амортизації активу) на прибутки або збитки (до доходу періоду) та в разі вибуття такого активу.

МСБО 41 «Сільське господарство» визначено, як один з можливих варіантів обліку безоплатно отриманих біологічних активів від надавача, аналогічного обліку державних грантів, не обтяженого жодною умовою: останній не є власністю отримувача; надавач не обтяжує отримувача жодними зобов'язаннями у зв'язку з безоплатним наданням активу [2]. Сутність даного підходу заключається в тому, що при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж, слід включати в прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

Згідно § 10 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» при умові, якщо не має МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, менеджмент підприємства, має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, при умові, щоб інформація була доречною, достовірною, вільною від упереджень [2]. Відповідно, при відсутності конкретного МСФЗ, управлінський персонал при формуванні судження має посилатися на прийнятність наведених далі даних та враховувати їх у частині, що не суперечить:

- вимогам інших МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- визначенням, критеріям визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності [1].

Таким чином, можна зробити висновок про неузгодженість, а в окремих випадках суперечність вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та МСФЗ.

Одним із аргументів є - недопустимість відображення у власному капіталі підприємства справедливої вартості безоплатно отриманого непоточного активу підприємства, якщо йдеться не про операцію з власником і не про компонент іншого сукупного доходу. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» - «...передбачає зміни у власному капіталі, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання інструментів власного

капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з такими операціями» [2].

По-друге, не можливе поступове систематичне визнання доходу, в сумі нарахованої амортизації, через зменшення капіталу у відповідних періодах. За визначенням § 4.68 Концептуальна основа фінансової звітності, дохід – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу [1].

Загальний висновок полягає в тому, що українські підприємства які для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, не мають права застосовувати вітчизняні приписи бухгалтерських стандартів, оскільки подібні за своєю економічною суттю операції будуть подані у фінансовій звітності таких підприємств абсолютно по-різному.

Не менш важливим та законодавчо не достатньо врегульованим залишаються бізнес-процеси вибуття біологічних активів, крім реалізації. Так вибуття (ліквідація) біологічних активів може відбуватися за самостійним рішенням платника податку, по причині падежу (з вини матеріально-відповідальної особи, в межах норм виробничих втрат), внаслідок стихійного лиха, тощо.

Пунктом 189.9 статті 189 ПК визначено, у разі якщо необоротні активи (основні засоби, довгострокові біологічні активи) ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація для цілей оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) розглядається як постачання. Згідно підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 «Визначення понять» під постачанням товарів розуміється «..будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін або дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду» [6].

При здійсненні зазначених операцій база оподаткування за необоротними активами визначається з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції.

При цьому пунктом 198.5 статті 198 визначено, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, яка визначається відповідно до пункту 189.1 статті 189 ПК, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені кодексом для такої реєстрації.

Абзацом 2 підпункту 189.9 визначено, що норми абзацу 1 вказаного підпункту не поширюються на випадки, коли необоротні активи ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація відбувається без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник податку надає контролюючому органу відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення активів у

інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

Таким чином, якщо платником податку у зв'язку із настанням відповідних обставин (спалах небезпечної хвороби, пожежа) здійснюються операції зі знищення довгострокових біологічних активів, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, за умови надання податковим органам підтверджуючих документів, наданих компетентними державними органами. На нашу думку такими документами можуть бути: сертифікат Торгово-промислової палати України; акт що засвідчує факт пожежі; витяг з відповідного реєстру про припинення права власності на засоби у разі їх повного знищення; витяг з Єдиного реєстру досудових розслідувань; інші документи, що відповідно до законодавства підтверджують факт знищення, зруйнування або перетворення в інший спосіб, внаслідок чого актив не може використовуватися за первісним призначенням.

Поскілки поточні біологічні активи не відносяться до категорії необоротних активів, в тому числі до основних засобів, то норми підпункту 189.9 ПК на них не поширюються. При цьому платник податку повинен нараховувати компенсуючи податкові зобов'язання з ПДВ, база оподаткування визначається виходячи з вартості товарів/послуг, які були придбані з ПДВ та використані для вирощування (виробництва) поточних біологічних активів.

У випадку падежу поточних біологічних активів, який виник з технологічних (виробничих) причин, їх вартість у бухгалтерському обліку списується на рахунок «Брак у виробництві». Норми так званого «природного убутку» відносно падежу поточних біологічних активів на законодавчому рівні не встановлено. Тому ми вважаємо, що сільськогосподарські підприємства, виходячи з технологічних особливостей власного виробництва, можуть встановлювати норми самостійно. Відповідно до пункту 14 П(С)БО 16 «Витрати» втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, відносяться до інших прямих витрат виробничої собівартості [8]. В свою чергу в Методичних рекомендаціях № 132 від 18.01.2001 року сказано, що втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат від стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини за цінами можливої реалізації включаються до статті собівартості «Непродуктивні витрати» [4].

Таким чином, втрати від падежу поточних біологічних активів в межах встановлених сільськогосподарським товаровиробником норм включаються до виробничої собівартості продукції, понаднормові втрати повинні включатися до собівартості реалізованої продукції, згідно пункту 11 П(С)БО 16.

#### Список літератури:

1. Концептуальна основа фінансової звітності : видана РМСБО у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 р. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2019\\_RB\\_ConceptualFramework\\_ukr\\_AH.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf)

2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2016 рік) : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

6. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

9. Щодо тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності : лист Міністерства фінансів України від 24.09.2018 р. № 35210-06-5/24914. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF18058?an=8>