

Оцінка продукції польового кормовиробництва для цілей бухгалтерського обліку

& Питання, що розглядаються:

- Охарактеризовано проблеми застосування ринкового підходу до оцінки продукції польового кормовиробництва в бухгалтерському обліку.
- Обґрунтовано недоцільність первісного визнання та подальшої оцінки продукції польового кормовиробництва за справедливою вартістю.

Ключові слова: бухгалтерський облік кормів власного виробництва, оцінка, собівартість, справедлива вартість.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Охарактеризованы проблемы применения рыночного подхода к оценке продукции полевого кормопроизводства в бухгалтерском учете
- Обоснована нецелесообразность первоначального признания и последующей оценки продукции полевого кормопроизводства по справедливой стоимости

Ключевые слова: бухгалтерский учет кормов собственного производства, оценка, себестоимость, справедливая стоимость.

& Issues that are examined:

- The problems of using market-based approach to the evaluation of products of field production of forage in accounting are characterized.
- The unreasonableness of the initial recognition and subsequent evaluation of field production of forage at fair value was substantiated.

Keywords: accounting of forage of own production, valuation, production cost, fair value.

Постановка проблеми. Польове кормовиробництво – одна з небагатьох галузей сільського господарства, яка, виготовляючи продукт, що визнається як сільськогосподарська продукція, ставить за мету не продаж його як товару (у первісному чи обробленому вигляді), а використання в якості «сировини» для подальшого виробництва продукції тваринництва. Незважаючи на «товарність» по вітчизняній класифікації товарів (УКТ ЗЕД) [1], переважна їх частина кормів, вирощена сільськогосподарськими підприємствами, споживається у внутрішньогосподарському обороті. З огляду на дану особливість польового кормовиробництва, а також враховуючи необхідність застосування «ринкових» підходів до оцінки сільськогосподарських активів, які диктуються міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності, проблема вибору та наукового обґрунтування найбільш логічного та достовірного способу оцінки продукції цієї галузі залишається відкритою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Протистоянню «справедлива вартість – собівартість» в оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції з моменту прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи, присвячено велику кількість наукових робіт вітчизняних вчених, зокрема В.М. Жука, С.Ф. Голова, О.О. Канцурова, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, Б.В. Мельничука, В.В. Моссаковського та інших.

В рамках глобального розгляду проблеми частково зрозумілою і виправданою є відсутність обґрунтувань щодо застосування справедливої вартості або фактичної собівартості в різних галузях сільськогосподарського виробництва. Однак, зважаючи на особливості кормовиробництва, а також з огляду на те, що публікації з питань оцінки польових кормів практично відсутні, можна стверджувати, що в наявних дослідженнях дана проблема з поля зору випущена. Недостатність її розвитку підтверджується хоча б і тим, що за останнє десятиліття питанням обліку польового кормовиробництва в Україні присвячено дисертаційне дослідження Н.О. Томілової «Внутрішньогосподарський облік виробництва кормових культур» (2012 р.), в Росії - роботи І.П. Селезньової «Організація обліку і контролю кормовиробництва в системі управлінського обліку» (2002 р.), А.А. Шогенової «Інформаційне забезпечення управління в кормовиробництві» (2005 р.) та О.М. Кузнецової «Облік затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції кормовиробництва» (2007 р.). При цьому означену «дилему оцінки» досліджував лише останній зі згаданих нами авторів.

Метою даної статті є обґрунтування вибору оптимального підходу до оцінки продукції польового кормовиробництва, який не суперечать чинному нормативному забезпеченню бухгалтерського обліку в Україні та передбачає формування найбільш

достовірної та найменш трудозатратної і проблематичної з точки зору «конфлікту стандартів» інформації про вартість кормів для цілей управління сільськогосподарськими підприємствами.

Виклад основного матеріалу. Починаючи з 2007 р. і до 18 квітня 2011 р. включно, коли наказом Міністерства фінансів України № 372 [2] було внесено зміни до п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» [3], Міністерство фінансів України зобов'язувало сільськогосподарські підприємства визнавати продукцію сільськогосподарського виробництва виключно за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу такої продукції. Зрозуміло, що продукція вирощування кормових культур не була виключенням з означеного правила оцінки. У таких умовах аграрникам, які не мали можливості визначити справедливую вартість кормів за жодним з критеріїв, встановлених стандартом (при одночасній відсутності активного ринку та складності застосування альтернативних підходів до визначення цієї вартості), залишалося на свій страх і ризик проводити «визнання» за традиційно сформованим та абсолютно зрозумілим їм порядком оцінки по плановій собівартості з коригуванням до фактичного рівня на кінець року.

Не дивно, що на плутанину з доходами, витратами та фінансовими результатами виробництва сільськогосподарської продукції, внесена в нормативне забезпечення бухгалтерського обліку прийняттям П(С)БО 30, увагу звернули лише після прийняття Податкового кодексу України. Адже саме цим пояснюється «відкат» вимог до порядку визнання сільськогосподарської продукції з делегуванням підприємству права вибору, за якою оцінкою здійснювати її оприбуткування – справедливою вартістю чи фактичною собівартістю. Зважаючи на це, постановка запитань для аграрних виробників зводиться до визначення того, яка з двох вартостей найбільш проста з позицій гармонії норм П(С)БО та рекомендацій до них і прийнятна з точки зору достовірності визначення фінансового результату діяльності – основної мети господарювання.

Порядок бухгалтерського обліку кормів, яким користуються сільськогосподарські підприємства на даний час, є прямою похідною від обліку їх в господарствах СРСР. Він базується на нормах Інструкції про порядок обліку сільськогосподарської продукції в колгоспах і радгоспах, що затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 26 серпня 1968 р. № 269-4 [4, с. 315-363]. У документах на оприбуткування кормів, які визначені Інструкцією та затверджені Міністерством сільського господарства СРСР від 24.02.1972 р. № 269-2, вартісне вираження визнання цієї продукції відображалось за плановою собівартістю, яка в кінці року коригувалася до фактичного рівня, відповідно до Основних положень по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [5] та Основних положень по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції на промислових підприємствах [6].

Окрім того, листом Міністерства фінансів СРСР, Держбанку СРСР, ЦСУ СРСР № 380/1560/5-140 від 9 грудня 1966 р «Про порядок оцінки і відображення в обліку і звітності запасів насіння, кормів і молодняка худоби, що переходять на наступний рік, в радгоспах та інших сільськогосподарських підприємствах і організаціях» [4, с. 363-368], було запроваджено особливий порядок оцінки запасів кормів, які переходять на наступний рік, згідно з яким вона проводиться по фактичній собівартості, але не вище встановлених здавальних цін на них. Оцінка деяких видів кормів (зелений корм, кормові коренеплоди тощо), на які не було встановлено здавальних цін, проводилась по фактичній собівартості, але не вище планової собівартості кормів, передбаченої виробничо-фінансовими планами відповідних господарств.

Традиції оцінки кормів за плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної, повністю перейшли у практику вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Відображення виходу продукції за плановою вартістю знайшло закріплення у п. 2.11 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [7]. Оприбуткування кормів за фактичною собівартістю регламентовано П(С)БО 9 «Запаси» [8]. Пункт 10 зазначеного стандарту визначає, що оприбуткування запасів, що виготовлені власними силами підприємства, проводиться за їх первісною вартістю. А первісна вартість таких запасів визначається як їх виробнича собівартість за П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Пункт 11 П(С)БО 16 визначає, що до виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальногосподарські та постійні розподілені загальногосподарські витрати. Згідно з п. 24 П(С)БО 9, запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності на дату балансу за найменшою з двох вартостей – первісною або чистою вартістю реалізації. За викладеними нормами легко відслідковується вектор формування оцінки кормів: «планова собівартість-первісна вартість-виробнича собівартість (чиста вартість реалізації)».

Просліджувавши логіку формування фактичної вартості продукції польового кормовиробництва, доречним є і аналіз «справедливого» порядку її оцінки як одного з двох можливих з метою визначення ступеня його придатності для оцінки продукції галузі. Сучасна редакція п. 12 П(С)БО 30 визначає, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу. Однак набагато цікавіше положення викладене у абзаці 2 цього ж пункту: за його нормами, продукцію після первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Саме на цьому, нормативному, рівні, і виникає одна з проблем, пов'язаних із застосуванням

Облік і аудит

справедливої вартості до оцінки польових кормів. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (п. 6.10) [11] визначають, що первісною вартістю сільськогосподарської продукції як запасу є її справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена при первісному визнанні. Ця розшифровка до п. 12 П(С)БО 30 створює непереборний бар'єр для визначення облікової політики щодо оцінки кормів. Адже первісне їх визнання за справедливою вартістю потягне за собою «конфлікт вартостей», оскільки П(С)БО 9 визначає тією ж первісною вартістю собівартість продукції, яка складається з витрат, охарактеризованих П(С)БО 16. Виробнича собівартість і справедлива вартість – речі зовсім нетотожні. Отже, при первісному визнанні продукції польового кормовиробництва за справедливою вартістю незрозуміло, яку з оцінок вважати її первісною вартістю в контексті П(С)БО 9: визначену цим же стандартом виробничу собівартість чи справедливую вартість, як того вимагають норми Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», втілені в Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів.

В таких умовах втрачається логіка відображення кормів на дату балансу в бухгалтерському обліку або за первісною вартістю, або за чистою вартістю реалізації. Оскільки чиста вартість реалізації, якщо враховувати п. 6.10 Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів, і є первісною (тобто справедливою на дату визнання) вартістю (тобто очікуваною ціною продажу за мінусом витрат на місці продажу). Це призводить до взаємної підміни та плутанини понять та неможливості достовірного визначення вартості кормів в рамках окресленої невідповідності нормативних документів. Зрештою, якщо при оцінці польових кормів за первісною вартістю досягається гармонія між нормативно-правовими документами у бухгалтерському обліку, то застосування справедливої вартості тягне за собою зворотній ефект. Цей фактор сільськогосподарської підприємства при обранні облікової політики щодо оцінки кормів повинні враховувати в першу чергу.

Однак окреслена вище невідповідність не є єдиним і виключним бар'єром для застосування

справедливої вартості продукції польового кормовиробництва. Слід виокремити й інші «зони ризику». До «нормативних» проблем відносимо і проблему складності та умовності визначення справедливої вартості кормів. Згідно з П(С)БО 30, визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції базується на цінах активного ринку. Якщо ж такий ринок відсутній, справедливу вартість сільськогосподарської продукції визначають за: останньою ринковою операцією з такими активами (за відсутності суттєвих негативних змін у середовищі, в якому функціонує підприємство); останньою ринковою операцією з подібними активами (з урахуванням індивідуальних характеристик, однак поняття подібності до продукції польового кормовиробництва навряд чи застосовне); за додатковими показниками, що характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію.

В умовах недосконалості та стихійності ринків сільськогосподарської продукції в Україні під сумнів ставиться реальність будь-яких ринкових цін, так як ринки, на які мають доступ підприємства, зазвичай не відповідають критеріям активності, визначеним П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12] та МСБО 41 «Сільське господарство». По-особливому це твердження звучить для продукції польового кормовиробництва: на таку продукцію в силу її призначення для внутрішньогосподарського споживання активного ринку не існує в принципі, тому пріоритетний метод визначення справедливої вартості майже нереальний у застосуванні до таких цінностей.

З приводу альтернативних методів визначення справедливої вартості ми вважаємо, що обмін активу між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (умови визнання справедливої вартості за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [13]) може бути проведений лише на основі ринкових цін, а інші показники не можуть слугувати достатнім припущенням про те, що потенційний учасник угоди погодився б на вартість, яку підприємство визначило в обліку для оцінки свого активу. Авторські аргументи щодо недоречності застосування альтернативних методів визначення справедливої вартості за умови відсутності цін на польові корми на активному ринку наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Аргументи щодо недоцільності застосування справедливої вартості для цілей обліку продукції польового кормовиробництва

База для визначення справедливої вартості	Фактори, що визначають недоцільність застосування
1	2
Ціни активного ринку	Жоден з ринків в Україні, на яких навіть випадково продаються корми, вирощені в рослинництві, не може вважатися активним. Нагадаємо, що цими критеріями активного ринку є наявність однорідних товарів на ринку, можливість у будь-який час знайти зацікавлених покупців та продавців та доступність інформації про ціни. Виходячи з цього твердження, слід розуміти, що ринок повинен мати певні межі, і в цих межах обов'язково мають бути присутніми і покупці, і продавці (причому модель «один продавець-один покупець», як і схема «монополістичного ринку», не є моделями активного ринку). Інакше можна вважати «активно-ринковою» будь-яку операцію з купівлі-продажу будь-якої продукції, якщо розглядати, наприклад, країну як один «активний ринок», виходячи з міркувань, що в будь-який момент часу «десь та знайдуться покупці та продавці». Такі ринки на корми у селах навряд чи знайдуться.

База для визначення справедливої вартості	Фактори, що визначають недоцільність застосування
1	2
Остання ринкова операція з такими активами	По суті, маються на увазі «останні операції» на тому ж активному ринку. Тобто по «останній операції» також необхідно визначати «критерії активності ринку», на якому була здійснена купівля-продаж. У іншому випадку, якщо підприємство застосовує ціни за найостаннішою операцією згідно з принципом «остання операція, яку знайшли», немає гарантії дотримання умов зацікавленості, незалежності та обізнаності учасників угоди, за якою визначається ціна, і витрачається сенс поняття «справедлива вартість». Тому для кормів по недоліках цей метод рівнозначний першому, так як активного ринку на корми, вироблені в рослинництві, як такого не існує.
Ринкова ціна на подібні активи, скоригована з урахуванням індивідуальних характеристик і особливостей	У сучасній економіці існує настільки велика кількість товарів, що навіть несуттєва різниця між ними по характеристиках часто призводить до значних коливань в цінах. І виникає досить просте питання: якщо один вид продукції продається, а інший, подібний йому, але не аналогічний – ні, то за яким критерієм визначати різницю в цінах при різниці характеристик? Адже, далеко не завжди відсоток різниці в характеристиках навіть для двох товарів, які легко продаються і різницю між якими можна обрахувати, дорівнює відсотку різниці в цінах між ними. У галузі ж кормовиробництва при затвердженні кормових раціонів тварин прямих субститутів тим чи іншим кормам немає. Зелені корми взагалі майже не продаються, а подібних чи аналогічних їм продуктів на ринку не знайти. Щодо інших польових кормів, якщо, наприклад кормовий буряк чи моркву спробувати оцінити за справедливою вартістю цукрового буряка та столової моркви, то, по-перше, не знайдеться критеріїв, по яких можна було б перевести цінність такої продукції, оскільки вона є подібною, але далеко не однорідною в силу абсолютно несуміжних напрямків використання. По-друге, активний ринок передбачає наявність покупців і продавців, тобто припускає вільну конкуренцію (натомість, скажімо, у випадку з цукровим буряком покупець на локальному ринку, зазвичай, один – цукрозавод, і навряд чи ціни «регіонального монополіста» можна назвати до кінця «справедливими», та ще і з коригуванням на характеристики кормового буряка).
Додаткові показники, що характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію	По-перше, логічно припустити, що поняття додаткових показників» впливає з попередньої бази, тобто коли для визначення цін на сільськогосподарську продукцію, крім коригування на індивідуальні характеристики, слід вносити поправку на якісь додаткові показники (на «надбавку в ціні за торгову марку», наприклад, наскільки ми розуміємо). Окрім того, цей метод передбачає, що підприємство «відштовхується» від якоїсь базової ціни на продукцію, яка оцінюється, чи подібну їй, але з відповідними коригуваннями. Тобто ніде не допускається припущення, що ціну на таку продукцію взагалі визначити неможливо. В принципі, твердження, яке задеклароване п. 32 МСБО 41, яке полягає у тому, що можна визначити справедливую вартість у будь-якому випадку, виправдане щодо основної продукції, для реалізації якої функціонує підприємство, адже без реалізації не буде отримано і прибутку. Однак це припущення занадто примітивізує принцип роботи сільськогосподарських підприємств, і «нетоварність» продукції кормовиробництва – яскравий тому приклад. Тому можна зробити інше припущення: якщо сільськогосподарська продукція оцінюється за мінусом витрат на продаж, логіку творців стандарту ми пояснюємо тим, що вони припускають, що ця продукція обов'язково має бути реалізована зараз або в майбутньому. Якщо ж продукція не призначається для реалізації – витрати на продаж відсутні. Якщо немає їх – то чому має бути присутньою «справедлива оцінка» взагалі? По-друге, жоден з «додаткових показників», як і жодне «коригування на індивідуальні характеристики», не може гарантувати підприємству, що, якби здійснювався обмін продукції, яка визнається за вартістю, сформованою саме за рахунок таких показників і коригувань, то зацікавлена, обізнана і незалежна сторона погодилася б з оцінкою, яку активу надало підприємство. І тому при оцінці за такими коригуваннями і показниками також втрачаються підстави для визнання її «справедливою».

З огляду на необхідність доказового підтвердження чи спростування міркувань та аргументів, викладених в таблиці 1, варто оцінити дієвість застосування альтернативних методів оцінки кормів, які пропонуються до застосування науковцями та практиками.

Чи не єдиною спробою визначити методіку оцінки кормів за справедливою вартістю в цьому ключі є дослідження О.М. Кузнєцової [14, С. 44-62]. Погоджуючись з тим, що активного ринку на польові

корми не існує, дослідник, поєднуючи «принципи коригування на індивідуальні характеристики» та «оцінку за додатковими показниками», пропонує оцінювати корми за «активною ціною» і цю ціну з урахуванням поправки на кормову цінність і цю ціну кожного виду кормів у кормових одиницях. Адже саме овес в Україні, аналогічно Росії, є еталоном, і кг якого прирівнюють до 1 к.од. [15]. Здавалося б, цитованим автором розроблено універсальне рішення, яке раз і назавжди знімає питання оцінки

польових кормів за справедливою вартістю. Однак глибший аналіз суті переводу кормів у еталонний еквівалент засвідчує хиткість такої оцінки, що підтверджується наступним:

1. Вартість вівса не співвідноситься з вартістю жодного з видів продукції, по яких визначається кормова цінність і на які існує активний ринок (наприклад, з вартістю пшениці та з її переводом в кормові одиниці). Водночас прив'язувати «господарську ціну» всіх видів кормів до сезонних коливань цін на овес навряд чи розумно;

2. Самі коефіцієнти переводу – річ не зовсім об'єктивна, а радше умовно-загальноприйнятна, причому лише у відповідних географічних регіонах. Це твердження справедливе хоча б тому, що, наприклад, у Франції в якості кормового еталону виступає не овес, а ячмінь.

І взагалі, якість кормів вимірюється не лише кормовими одиницями, тобто це – не єдиний еталонний показник. К.Я. Важов [16, с. 85] справедливо відмічає, що оцінюючи кормові культури окремо по виходу кормових одиниць і перетравного протеїну з 1 га, не завжди можна зробити правильний висновок про те, яка з культур найбільш вигідна. Наприклад, ячмінь кормовий в розрахунку на 1 ц продукції дає більший вихід кормових одиниць порівняно з вико-вівсяною сумішшю, але в останній міститься майже в два рази більше перетравного протеїну, ніж в ячмені. Більш обґрунтованою є оцінка поживності кормів за умовними кормопропротеїновими одиницями. Але стандартизованих коефіцієнтів переводу таких одиниць в еталон немає (та і овес за таким універсальним показником втрачає свою еталонність). Розглянутий приклад методики «альтернативної оцінки» демонструє умовність і неприйнятність застосування оцінок кормів за «неціновими показниками», що підтверджує недоцільність застосування оцінки за справедливою вартістю до продукції польового кормовиробництва.

Останньою з проблем відповідності застосування справедливої вартості до кормів власного сільськогосподарського виробництва нормативному забезпеченню бухгалтерського обліку в Україні є визнане багатьма науковцями порушення принципу історичної собівартості, який задекларовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17]. На наш погляд, при такій оцінці порушується не лише принцип історичної собівартості, але і принцип обачності. Адже, по суті, корми як активи, які оцінено за справедливою вартістю, оцінюються вище або нижче, ніж вони коштували підприємству.

«Справедливий» спосіб оцінки кормів, на нашу думку, неприйнятний для сільськогосподарських підприємств не лише у зв'язку з окресленими вище нормативно-правовими проблемами. Такий висновок пов'язуємо з кількома причинами теоретичного та прикладного характеру.

По-перше, при первісному визнанні за справедливою вартістю дохід від такого визнання сільськогосподарської продукції включається не до

складу доходів основної, а до доходів іншої операційної діяльності. І якщо в частині реалізованої товарної сільськогосподарської продукції за правилами П(С)БО 30 зберігається співвідношення між доходом від її реалізації та іншим операційним доходом на суму її визнання, то оцінка за справедливою вартістю кормів не компенсується доходом основної діяльності – їх продажем.

По-друге, прихильники підходу щодо оцінки кормів за справедливою вартістю аргументують недоцільність застосування фактичної собівартості тим, що при використанні останньої прибуток чи збиток, які отримуються в рослинництві, переносяться на результати господарської діяльності тваринництва через корми. Вони вважають, що прибуток, створений в рослинництві, який є результатом зниження собівартості кормів та підвищення їх якості, переноситься як позитивні результати діяльності тваринництва. І навпаки: негативні результати діяльності рослинництва переносяться на фінансові результати тваринництва в якості збитків. Вважається, що продукція, яка передається в іншу галузь, не повинна містити прибутків чи збитків галузі, в якій вона створена. В іншому випадку неможливо визначити величину прибутків і збитків галузі, яка використовує продукцію [14, с. 44-45].

Але головна мета виробництва кормів – не «отримання прибутків рослинництва». Пріоритетним завданням польового кормовиробництва є саме здешевлення продукції тваринництва. Хоча, враховуючи потребу тварин в таких кормах і відсутність вільного ринку на них, слід розуміти також, що рослинні корми субститутів не мають. І якщо за якихось обставин такі корми вирощені неефективно (завелика собівартість або занизька якість), то відповідальність у фінансовому плані за таку неефективність лежить на підприємстві в цілому, адже впливає на його загальний результат. Неважливо, чи цей результат «створений» рослинництвом, чи тваринництвом.

Оцінюючи продукцію власного виробництва за справедливою вартістю, підприємство, не переносячи «внутрішні результати» роботи одних галузей на інші, дозволяє переносити на свої результати можливі «провали ринку». Та й взагалі, купуючи корми зі сторони, підприємство переносить фінансові результати діяльності галузі рослинництва інших підприємств у собівартість власної продукції тваринництва. Чи є принципова різниця у такому перенесенні прибутків/збитків? Очевидно, що ні.

До того ж, з логіки «зрівнялівки цін» на корми і власного виробництва, і придбані, слідє, що підприємству неважливо, які з них використовувати – все одно у витратах по статті «Корми» в тваринництві фігуруватиме одна і та ж сума. В такому випадку взагалі не видно різниці в ефективності, якщо корми власного виробництва дешевші, ніж покупні.

Посилімо нашу позицію і п. 6.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: «Придбані сільськогосподарська продукція та матеріали сільськогосподарського призначення

обліковуються окремо від сільськогосподарської продукції, одержаної від власного виробництва». Адже таке формулювання і означає, і передбачає різницю у цінах між ними, інакше логіка такого розділення була б відсутньою. З огляду на зазначене, твердження про те, що вартість польових кормів, які використовуються в тваринництві, повинна оцінюватися як і вартість матеріалів, що надходять зі сторони, взагалі змісту не має.

До речі, на таких «різницях цін» і базується природа будь-якої фірми. Слідуючи загальному принципу організації підприємств, окресленому ще Р. Коузом 1937 року у статті «Природа фірми» [18], якби галузь кормовиробництва «продавала» тваринництву продукцію по тій же ціні, по якій цю продукцію можна було (навіть гіпотетично) купити на ринку – не виникало би потреби трати часу і ресурсів на організацію виробництва продукції рослинництва. Її просто можна було б закуповувати зі сторони.

Чим же повинен вимірюватися ефект власного польового кормовиробництва? Відповідь – різницею розцінок на власні і покупні корми. Оцінка кормів за справедливою вартістю робить цей ефект «невидимим» для аналізу і контролю. До речі, при використанні якісної і дешевої по собівартості продукції кормовиробництва для цілей тваринництва позитивний ефект має кумулятивний характер, адже ціна на продукцію тваринництва завжди на порядок вища, ніж на продукцію рослинництва.

По-третє, оцінка за справедливою вартістю кормів, які призначаються для внутрішньогосподарського використання, ніяк не слугує фактором підвищення інвестиційної привабливості підприємства, як декларують застосування справедливої вартості деякі науковці [19], а радше навпаки. Адже на що в першу чергу звертають увагу інвестори при прийнятті рішень щодо вкладення ресурсів у підприємство? На показники фінансових результатів, у тому числі особлива увага приділяється прибутку від основної діяльності. В цьому світлі оцінка кормів за справедливою вартістю була б прийнятною лише в умовах дієвості формули ціноутворення «витрати плюс» для продукції тваринництва. При ній базовий відсоток рентабельності нараховувався б на загальну собівартість (яка включала б і справедливу вартість кормів).

Однак ціни на продукцію тваринництва диктуються не підприємством, а ринковими умовами. І тому чим вищими будуть затрати на виробництво продукції тваринництва – тим меншим буде дохід від її визнання. Але при цьому меншим буде і фінансовий результат від її продажу. А інвесторів, в першу чергу, цікавлять реальні результати діяльності, а не ефемерні показники результатів від визнання сільськогосподарської продукції, та ще й продукції неосновної діяльності.

По вітчизняних сільськогосподарських підприємствах продукція тваринництва за даними звітності і так збиткова. Оцінка за справедливою вартістю компонентів виробництва цієї продукції, які

виробляються на самому підприємстві і тому дешевші (якщо дійсно дешевші), лише підвищить витратні показники.

По-четверте, деякі дослідники вважають, що оцінка за фактичною собівартістю стає необґрунтованою в умовах інфляції та безперервного зростання цін, так як оцінка по фактичній собівартості трансформується в історичну оцінку, а оцінка продукції за справедливою вартістю є додатковим фактором підвищення інвестиційної привабливості. Проте, на наш погляд, саме історична собівартість кормів і нівелює ефект інфляційних процесів, оскільки закладає у собівартість продукції тваринництва «чисту вартість» на момент отримання такої продукції. Більше того, фактична собівартість згладжує сезонні коливання цін на корми і продукцію та коливання в залежності від обсягів урожаїв. До того ж у момент, коли були понесені затрати на виробництво кормів, ці затрати враховувалися за діючими цінами і розцінками підприємства саме на час проведення господарських операцій. І частина з них (покупні ресурси) уже враховувала інфляцію цін на час купівлі цих ресурсів. Тому оцінка кормів за справедливою вартістю справлятиме подвійний інфляційний вплив на внутрішню вартість продукції тваринництва.

Отже, з огляду на представлені в даній статті аргументи, ми вважаємо, що застосування справедливої вартості до оцінки рослинних кормів не сприятиме спрощенню обліку та підвищенню достовірності облікових даних суб'єктів господарювання. В разі, якщо підприємства прийматимуть рішення про визнання продукції польового кормовиробництва за справедливою вартістю, їм потрібно буде подолати три групи бар'єрів:

1. Невідповідність різних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку один одному, які ускладнюють формування облікової політики підприємства;

2. Недостатнє методологічне обґрунтування поняття «справедлива вартість» та слабкість підходів до її визначення, альтернативних поточним цінам на активному ринку, а також невідповідність оцінки польових кормів за справедливою вартістю принципам бухгалтерського обліку;

3. Проблеми теоретичного та прикладного характеру, пов'язані з економічним змістом та загальними принципами визнання і визначення доходів, витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

Висновки. Проведене дослідження недоліків та труднощів оцінки за справедливою вартістю продукції галузі кормовиробництва, на наш погляд, підтверджує правомірність та правильність внесених змін до П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо надання можливості сільськогосподарським товаровиробникам оцінювати свою продукцію за фактичною собівартістю.

Звичайно, оцінка продукції польових кормів за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до фактичної, не позбавлена своїх власних вад. Це пов'язано з неможливістю оперативного визначення

фактичної собівартості продукції тваринництва, поки не буде обчислена собівартість кормів, яка розраховується в кінці року. Крім цього, існує необхідність обґрунтування розподілу затрат на виробництво польових кормів за звітними періодами, до яких відносяться ці затрати, та за об'єктами обчислення фактичної собівартості.

Але, навіть зважаючи на ці проблеми, вважаємо, що «налаштувати» бази розподілу витрат по калькуляційних періодах та об'єктах затрат в польовому кормовиробництві, в обліковій політиці підприємства, а також раз на рік проводити коригування собівартості кормів та продукції, на виробництво якої вони направлялися, значно легше, ніж займатися пошуком «альтернативних методів визначення справедливої вартості». І навіть якщо такий розподіл несе в собі елементи умовності та неоднорідності, при визначенні справедливої вартості кормів «мінусів» накопичується набагато більше. І все ж при калькулюванні фактичної собівартості кормів в кінцевому підсумку підприємство враховує всі без винятку витрати, пов'язані з їх виробництвом, а не «примарні потенційні результати діяльності».

4 Список використаних джерел

1. Довідник кодів товарів згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/0sid081.html>.
2. Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку, наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-zmin-do-dejakih-polozhen-standartiv-buhga-doc52907.html>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Справочник по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных предприятиях / Под ред. Г.Ф. Скуратовой. - М.: «Статистика», 1970. - 704 с.
5. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции, утвержденные Госпланом СССР № НГ-71, Минсельхозом СССР № 269-4, Минфином СССР № 24-05, ЦСУ СССР № 5-60 от 13.05.1969 г. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/sssrf/12964>.
6. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденные ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970 г. № АБ-21-Д [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.lawrussia.ru/bigtexts/law_1719/index.htm.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств,

затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text/1528/pg1.htm>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_027.

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=153&ArtID=416&PHPSESSID=jeiot23qm0cvduropcofh128k3>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

14. Кузнецова О.Н. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции кормопроизводства: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О.Н. Кузнецова. - Москва, 2007. - 186 с.

15. Методичні рекомендації щодо проведення розрахунків витрат кормів худобі та птиці у господарствах усіх категорій, затверджені наказом Державного комітету статистики України від 24.01.2008 р. № 18 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0018202-08>.

16. Важов К.Я. Учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных предприятиях / К.Я. Важов. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 127 с.

17. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

18. Коуз Р. Фирма, рынок и право/ Р. Коуз; Пер. с англ. - М.: Новое издательство, 2007. - 224 с.

19. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 11. - С. 87-90.