

4. Van Horn, Dzh.K. (2015). *Osnovy finansovogo menedzhmenta* [Fundamentals of financial management]. Moscow, 1232 p. (in Russ.).
5. Gracheva, R.E. (2014). *Jenciklopedija buhgalterskogo ucheta* [Encyclopedia of Accounting]. Galickie Kontrakty, Kyiv, 832 p. (in Russ.).
6. Online investment dictionary. Available at: www.investordictionary.com.
7. Lazorenko, I.O. (2011). Scientific preconditions of the study of the mechanism of capital management of enterprises and consumer co-operation organization. *Naukovyy visnyk NLTU Ukrayiny [Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine]*, vol. 21.4, pp. 255-257 (in Ukr.).
8. Liashenko, H.P. (2014). *Upravlinnia kapitalom pidpriemstva dlia zmitsnennia bazy opodatkovannia* [Capital management of an enterprise to strengthen the tax base]. Nats. akad. DPS Ukrainy, Irpin', 194 p. (in Ukr.).
9. International Financial Reporting Standards (IFRS) (Accessed 31 March 2004). FPBAU, Kyiv, 1278 p. (in Ukr.).
10. Mnykh, Ye. (2013). *Analiz i kontrol' v systemi upravlinnia kapitalom pidpriemstva* [Analysis and control in the enterprise capital management system]. KNTEU, Kyiv, 232 p. (in Ukr.).
11. General requirements for financial statements, National Accounting Standards (Standard) 1 of 7.02.2013 № 73 Available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat.
12. Pylypenko, O.I. (2005). Accounting and analysis of equity: theory and practice. PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit. National Trade and Economics University of Kyiv, Kyiv (in Ukr.).
13. Ozeran, V., Kutsyk, P., Voloshyn, A. (2013). *Bukhhalters'kyj oblik u spozhyvchij kooperatsii* [Accounting in consumer cooperation]. L'viv, 660 p. (in Ukr.).
14. Sopko, V.V. (2011). *Bukhhalters'kyj oblik kapitalu pidpriemstva (vlasnosti, pasyviv)* [Accounting of the capital of the enterprise (property, liabilities)]. Kyiv, 312 p. (in Ukr.).
15. Stoun, D., Hitching, K. (2013). *Buhgalterskij uchet i finansovyj analiz* [Accounting and financial analysis]. SIRIN, Moscow, 556 p. (in Russ.).
16. Omelianovych, L.O. (2013). *Finansova diial'nist' sub'iektiv hospodariuvannia* [Financial activities of business entities]. Donetsk, 281 p. (in Ukr.).
17. Central Union of Consumer Societies of Ukraine. *The main indicators of economic and financial activity of UcoUspublika enterprises for 2009-2016*. Kyiv, 315 p. (in Ukr.).



УДК 657.92:336.2+63

Ж.С. Труфіна, к.е.н., доцент,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОЦІНКА ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Анотація

У статті розглянуто оцінку довгострокових біологічних активів, уточнено визначення біологічного активу садівництва, основні складові порядку формування первісної вартості, який залежить від методів надходження довгострокових біологічних активів, крім того, наведено підходи до оцінки справедливої вартості довгострокових біологічних активів, що регламентовані міжнародним та національним стандартами.

Вивчено і проаналізовано методи оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва

за справедливою вартістю відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи», зазначено основні переваги та недоліки, внесено пропозиції. З метою неவிришених проблем у даній статті поставлені та вирішені наступні завдання: досліджено особливості оцінки довгострокових біологічних активів у залежності від їх надходження, зазначено головні недоліки за справедливою вартістю. За результатами проведеного дослідження у статті зроблені відповідні висновки.

Ключові слова: оцінка, біологічний актив, первісна вартість, справедлива вартість, методи та підходи, біологічні активи садівництва

Ж.С. Труфина, к.э.н., доцент,
Черновицкий торгово-экономический институт КНТЭУ,
г. Черновцы

ОЦЕНКА ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Аннотация

В статье рассмотрена оценка долгосрочных биологических активов, уточнены определение биологического актива садоводства, основные составляющие порядка формирования первоначальной стоимости, который зависит от методов поступления долгосрочных биологических активов, кроме того, приведены подходы к оценке справедливой стоимости долгосрочных биологических активов, регламентированные международным и национальным стандартами.

Изучены и проанализированы методы оценки долгосрочных биологических активов растениеводства по справедливой стоимости в соответствии с МСБУ 41 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы», указаны основные преимущества и недостатки, внесены предложения. Для того чтобы раскрыть нерешенные проблемы, в данной статье поставлены и решены следующие задачи: исследованы особенности оценки долгосрочных биологических активов в зависимости от их происхождения, указаны основные недостатки по справедливой стоимости. По результатам проведенного исследования в статье сделаны соответствующие выводы.

Ключевые слова: оценка, биологический актив, первоначальная стоимость, справедливая стоимость, методы и подходы, биологические активы садоводства.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Галузь матеріального виробництва, яка займається вирощуванням тварин та сільськогосподарських рослин, щоб забезпечити людське життя основними продуктами харчування, а всю промисловість – якісною сировиною, – це сільське господарство.

Ця галузь має два основних напрями: рослинництво (його ще називають землеробством) і тваринництво, які поділяються на менші галузі, підгалузі, виробництва. Сільське господарство є первинною ланкою агропромислового комплексу (АПК), а разом із харчовою і деякими галузями легкої промисловості (текстильною, шкіряною, хутровою) складає його основу.

Садівництво – одна з важливих галузей сільськогосподарського виробництва, основним напрямом якого є виробництво плодів ягідних та плодових культур. З кожним роком дана галузь виробництва стає привабливішою для потенційних інвесторів та підприємців України. Це відбувається за рахунок великої урожайності, а тому принесення прибутку, а також за рахунок різноманітних державних підтримок та асигнувань з бюджету. Єдиним недоліком галузі є тривалий термін виробництва, тобто передбачає великі затрати часу та капіталу для отримання прибутку в майбутньому.

До Положень (стандартів) бухгалтерського обліку постійно вносяться зміни, які доповнюють національну систему бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. З прийняттям 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» Міністерством фінансів України у 2005 році було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», однак в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності. Через три роки Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів були затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 року №1315 для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оцінки та бухгалтерського обліку біологічних активів досліджували провідні вчені України, але проблема визначення поняття, оцінки та складу біологічних активів на сьогодні залишається невирішеною. Перед затвердженням стандарту та впродовж часу до його впровадження відбувалась гостра полеміка, обговорення доцільності і необхідності прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи». Дослідженнями в даній сфері займаються Л. В. Гуцаленко, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Л. К. Сук, М. Ф. Огійчук та інші.

Однак у більшості наукових праць мало уваги приділено саме аспектам оцінки довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств. Це свідчить про актуальність теми, що зумовило вибір напряму дослідження в науковому і практичному аспектах.

Формулювання цілей статті й аргументування актуальності поставленого завдання. Метою дослідження є вивчення методичних засад і критичний аналіз щодо оцінки довгострокових біологічних активів

сільськогосподарських підприємств та неточностей, які виникли під час застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» в практичній діяльності.

Виклад основного матеріалу. У системі бухгалтерського обліку типові критерії методології формування інформації про біологічні активи і про отримані у процесі їхніх біологічних перетворень додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності підприємства регламентує П(С)БО 30 «Біологічні активи». При цьому вимоги П(С)БО 30 не поширюється на:

- 1) сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання;
- 2) продукти переробки сільськогосподарської продукції;
- 3) біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю[6].

Варто зауважити, що процес вирощування продукції садівництва, має свою специфічну особливість, пов'язану з участю та життєдіяльністю живих рослинних організмів – плодово-ягідних багаторічних насаджень. Водночас, технологічні особливості вирощування плодів і ягід мають значний вплив і на організацію та методику бухгалтерського обліку. Закон України «Про насіння і садивний матеріал» трактує садивний матеріал як рослини та їхні вегетативні органи (частини), придатні для відтворення цілісного організму рослин[1, с. 47].

Щоб точно вирахувати собівартість вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для вирощування.

Біологічні активи садівництва – це частина природних біологічних ресурсів у вигляді живих рослинних організмів (плодових насаджень і ягідників), а також землі, зайняті під багаторічними насадженнями і ягідниками, що знаходяться у власності сільськогосподарського підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень (розмноження і росту) та при подальшій довгостроковій біологічній трансформації (рості, дегенерації, продукуванні та розмноженні), здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію, готову до реалізації чи внутрішнього споживання, переробки або використання для виробництва інших продуктів споживання, та / або нові поточні чи додаткові біологічні активи, виступаючи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних

доходів.

Актуальним питанням залишається оцінка довгострокових біологічних активів рослинництва. Враховуються біологічні активи за первинною (первісною) та справедливою вартістю залежно від способу надходження біологічних активів. Особливості оцінки біологічних активів зображено в таблиці 1.

Таблиця 1

Особливості оцінки біологічних активів залежно від способу їх отримання

№ з/п	Спосіб надходження біологічних активів	Вартість отриманих біологічних активів
1	Придбання за плату	Фактичні витрати, понесені на отримання (первісна вартість)
2	Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в намічених цілях
3	Внесок до статутного капіталу	
4	Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
5	Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу
6	Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією
7	Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

При первинному (первісному) визнанні та на кожну звітну дату біологічний актив повинен оцінюватися за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат з продажу, за винятком тих випадків, коли справедлива вартість не може бути достовірно оцінена [3, с. 265].

Щоб визначити актив довгостроковий чи поточний, треба встановити його первісну вартість за П(С)БО 7 або П(С)БО 9.

Базовим підходом оцінки довгострокових біологічних активів згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» є їх оцінка за справедливою вартістю. В системі МСФЗ оцінка за справедливою вартістю є однією з пріоритетних. У світовій практиці можливі три підходи до оцінки справедливої вартості [1, с. 176] (рис. 1).

В українській практиці переважно використовують ринковий підхід.

Згідно з п. 13-16 П(С)БО 30 «Біологічні активи», визнання справедливої

вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Справедливу вартість визначає спеціально створена на підприємстві комісія. Своє рішення вона оформляє Актом визначення справедливої вартості (її затвердженої форми немає, тому підприємство розробляє її самостійно).

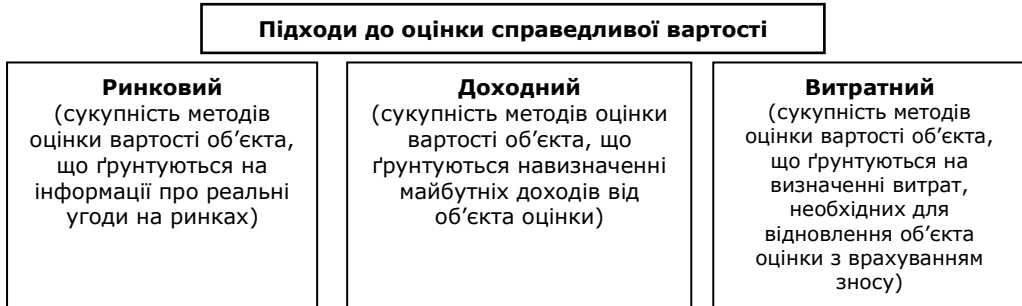


Рис. 1. Підходи до оцінки справедливої вартості

Різницю між справедливою вартістю й фактично понесеними витратами на догляд за насадженнями й збирання врожаю відносять на доходи або витрати операційної діяльності. Якщо справедлива вартість:

- перевищує фактичні витрати, то буде дохід (К-т 710 «Дохід від початкового визнання й від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю»);
- виявиться меншою за здійснені затрати, то виникнуть витрати (Д-т 940 «Витрати від початкового визнання й від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю»).

Після оприбуткування сільськогосподарської продукції на баланс можуть виникати додаткові витрати (догляд за садом, розподілені загальнопромислові витрати). У цьому випадку потрібно зробити коригування сум доходів (витрат) від початкового визнання методом «сторно».

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначено, що підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Проте Методичними рекомендаціями з організації обліку біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю джерела отримання інформації про ціни активного ринку об'єднані в три групи:

- самостійний збір інформації про ціни на ринку;
- отримання інформації з органів державного регулювання;
- інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є

об'єктом державного цінового регулювання [5].

Важливою частиною методики оцінки за справедливою вартістю є визначення методів її оцінки. Загальновідомо, що національні нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку біологічних активів розроблені із урахуванням міжнародного досвіду, які передбачають використання підходів до оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, наведених у таблиці 2.

Таблиця 2

Методи оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Міжнародний досвід	Національний досвід
За цінами активного ринку	За цінами активного ринку
Метод прийняття цін	Метод прийняття цін
Метод аналогів	Метод аналогів
Використання додаткових показників	Використання додаткових показників
Майбутніх грошових надходжень	Майбутніх грошових надходжень

Дані таблиці 2 свідчать, що Україна пішла шляхом повного застосування міжнародного досвіду. В національній практиці використовуються аналогічні методи з оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва з міжнародними, однак сутність даних методів відрізняється з урахуванням національних особливостей [2, с. 34].

Відповіднодо П(С)БО 30 «Біологічні активи», в основі визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції покладений метод аналогів. Він передбачає визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції від них на підставі ринкових цін на аналогічні активи, які створились на дату оцінки, шляхом аналізу даних про фактичні та якісні характеристик оцінюваних об'єктів, тому вважаємо формулювання сутності в національній практиці більш повним та точним [1, с. 37].

Вагомим недоліком обліку за справедливою вартістю є можливість маніпулювання вартістю і, як наслідок, маніпулювання показниками бухгалтерського обліку. В такому випадку облік не відповідає своєму головному призначенню – надання достовірної інформації про діяльність підприємства. Необхідно розробити окремий стандарт, присвячений розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю у бухгалтерському обліку. Недосконалість сучасних методик оцінки

біологічних активів призводить до проблем у сфері формування достовірної інформації: про витрати в сільськогосподарських підприємствах; у фінансовій звітності; при визнанні витрат та доходів (можливо необхідно у фінансовій звітності зазначати вартість активів як за справедливою вартістю, так і за первісною, оскільки у такому випадку користувачі зможуть самостійно приймати рішення щодо зазначеної вартості активів). Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволяє управляти не лише витратами, а й ефективністю виробництва [4, с. 25]. Надалі необхідно удосконалювати різні методики та застосовувати методи оцінки.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, розкриваючи особливості оцінки довгострокових біологічних активів за первісною та справедливою вартостями, можна сказати, що більшість підприємств сільського господарства оцінюють активи за первісною вартістю, оскільки процес визнання активу за справедливою є складним та не завжди зручним. Сама процедура визначення справедливої вартості досить складна і зумовлює збільшення затрат часу на ведення обліку і складання звітності. Вибір методу оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва залежить від мети оцінки, а також наявності інформації про них, що має максимально відповідати характеристикам багаторічних насаджень, враховувати їх місце розташування та стан. На відміну від міжнародної нормативно-правової бази, в національній не визначені вимоги до вихідних даних, що заважає обліковцям зрозуміти методи оцінки.

Список використаних джерел:

1. Глушко О.В. Методичні основи оцінки довгострокових біологічних активів: теорія та практика оцінки / О.В. Глушко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – К.: ВЦ НУБІП України, 2013. – Вип. 181, ч. 3. – 268 с.
2. Глушко О.В. Методичні прийоми визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва: порівняння міжнародного та національного досвіду / О.В. Глушко // Матеріали XXXII Міжнародної науково-практичної конференції «Тенденції розвитку організаційного та проектного менеджменту». – Львів, 2013. – Ч. 3. – 128 с.
3. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції / А. Гнатюк // Економічний аналіз. – 2008. – №3(19). – С. 265-267.
4. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // 36. наук. пр. Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17. – Том 2. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 22-29.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс] : Наказ від 29.12.2006 р. №1315 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: Наказ від 18.11.2005р. №790 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

Zhanna Trufina, PhD in Economics, Associate Professor,
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

ESTIMATION OF LONG-TERM BIOLOGICAL ASSETS

Summary

The article deals with the assessment of long-term biological assets, the definition of biological gardening activity is specified, the main components of the order of formation of the initial value, that depend on the methods of receipt of long-term biological assets have been discovered. Approaches to assessing the fair value of long-term biological assets, which are regulated by international and national standards have been studied. The methods for evaluating plant life long-term biological assets at fair value have been studied and analyzed in accordance with IAS 41 "Agriculture" and P (C) BO 30 "Biological Assets" the main advantages and disadvantages are indicated, suggestions are made.

For the purpose of problem solving in this article, the following tasks are set and solved:

In order to solve unresolved problems in this article, the following tasks were set and solved: the features of estimation of long-term biological assets depending on their income were investigated, main deficiencies at fair value are indicated. According to the results of the study, the article presents corresponding conclusions.

Keywords: estimation, biological asset, initial value, fair value, methods and approaches, biological assets of gardening

References:

1. Glushko, O.V. (2013). Methodical bases of evaluation of long-term biological assets: theory and practice of evaluation. *Naukovyj visnyk Natsional'noho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy [Scientific Bulletin of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine]*, vol. 181, part 3, 268 p. (in Ukr.).
2. Glushko, O.V. (2013). Methodical methods of determining the fair value of long-term biological plant productive assets: comparison of international and national experience. *Tendentsii rozvytku orhanizatsijnoho ta proektnoho menedzhmentu. Materialy XXXII Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii [Trends in the Development of Organizational and Project Management. Materials of the XXXIII International Scientific and Practical Conference]*. Lviv, Ukraine, part 3, 128 p. (in Ukr.).
3. Gnatyuk, A. (2008). Evaluation of biological assets and agricultural products. *Ekonomichnyj analiz [Economic analysis]*, no. 3 (19), pp. 265-267 (in Ukr.).
4. Kiryetsev, G.G. (2009). Regulation of the Development of Accounting in Agriculture in Ukraine. *Zb. nauk.pr. Podil's'koho derzhavnoho ahrarno-tekhnichnoho universytetu [Sb. sciences Podilsky State Agrarian and Technical University]*, issue 17, vol. 2, pp. 22-29 (in Ukr.).
5. Ministry of Finance of Ukraine. *Methodological recommendations for the accounting of biological assets*, Order dated December 29, 2006, No. 1315. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html (in Ukr.).
6. Ministry of Finance of Ukraine. *Regulation (standard) of accounting 30 "Biological Assets"*, Order dated November 18, 2005 №790. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (in Ukr.).

