

Цибах Ірина Олександрівна

студентка економічного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Цыбах Ирина Александровна

студентка экономического факультета

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Tsybakh Iryna

Student of Economic Faculty of the

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Гура Надія Олександрівна

доктор економічних наук, професор

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Гура Надежда Александровна

доктор экономических наук, профессор

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

Gurya Nadia

Doctor of Economic Sciences, Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

PROBLEMS OF ESTIMATING BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCTS

Анотація. Висвітлено основні проблеми оцінки біологічних активів в аграрних підприємствах. Дано критичну оцінку теорії та практики використання оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Визначено переваги та недоліки застосування оцінки біологічних активів за справедливою вартістю в аграрних підприємствах.

Ключові слова: біологічні активи, оцінка, сільськогосподарська продукція, справедлива вартість.

Аннотация. Освещены основные проблемы оценки биологических активов в аграрных предприятиях. Дано критическую оценку теории и практики использования оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. Определены преимущества и недостатки применения оценки биологических активов по справедливой стоимости в аграрных предприятиях.

Ключевые слова: биологические активы, оценка, сельскохозяйственная продукция, справедливая стоимость.

Summary. The main problems of estimation of biological assets in agrarian enterprises are highlighted. The critical assessment of the theory and practice of using the valuation of biological assets and agricultural products at fair value is given. The advantages and disadvantages of using the valuation of biological assets at fair value in agrarian enterprises are determined.

Key words: biological assets, valuation, agricultural products, fair value.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ефективність управління процесами відтворення поточних та довгострокових біологічних активів значною мірою залежить від якісного, своєчасного і достатнього інформаційного забезпечення визначення їх вартості. Оцінка є основним елементом бухгалтерського обліку, який дає змогу отримати інформацію про майно підприємства та його зобов'язання. Зважаючи на те, що біологічні активи генерують виручку сільськогосподарського підприємства, саме оцінка цих активів відіграє ключову роль у процесі підготовки фінансової звітності сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції досліджували такі вітчизняні вчені-економісти: В. Жук, В. Моссаковський, М. Огійчук, Л. Сук та інші. Незважаючи на значну кількість наукових публікацій з цієї проблематики, існує об'єктивна потреба у комплексному обґрунтуванні питань, пов'язаних з проведенням оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, основних проблем та перспектив її розвитку.

Опис основного матеріалу дослідження. Важливою проблемою в обліку біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва є оцінка, яку регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [7]. Сільськогосподарська продукція та біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [4].

Визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати сільськогосподарську продукцію. Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи оцінюють з урахуванням її якості.

Термін «справедлива вартість» уперше з'явився в американських стандартах бухгалтерського обліку на початку 90-х років ХХ століття. В середині 90-х років ХХ століття справедлива вартість як метод оцінки знаходить своїх прихильників в європейській школі бухгалтерського обліку. Із прийняттям у лютому 2001 року МСБО 41 «Сільське господарство» [5] оцінка за справедливою вартістю стала використовуватися в бухгалтерському обліку сільськогосподарської діяльності. Оскільки головною метою формування міжнародного стандарту в аграрному секторі визнано забезпечення порівняності показників звітності між агропідприємствами різних країн, то справедлива

вартість розглядалася як інструмент узгодження фінансових звітів аграрних підприємств різних країн.

18 листопада 2005 року Міністерством фінансів України було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи». Таким чином, Україна, наслідуючи приклад низки інших європейських країн, визнала доцільним введення в облікову практику сільськогосподарських підприємств оцінки за справедливою вартістю, хоча і зараз переважна більшість вчених переконана, що справедлива вартість є непостійною, суб'єктивною, розрахунковою величиною, яка базується на припущенні, що існують бажаччі здійснити операцію з обміну активу.

П. Л. Сук стверджує, що «у зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку» [8].

Моссаковський В. виділяє основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме:

- ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;
- виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома [6].

Протилежну думку відстоює С. Ф. Голов, який переконує, що «оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства».

Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);
- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію [7].

Некондиційна сільськогосподарська продукція за відсутності активного ринку на такі активи, може оцінюватися, виходячи з ринкових цін на подібну

кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Наприклад, зернові відходи оцінюються за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах; цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур, падалиця можуть оцінюватися за справедливою вартістю коренів кормових буряків [1].

Побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами.

На рис. 1 представлено алгоритм прийняття рішення щодо оцінки біологічних активів (БА) за справедливою вартістю.

До проблем і недоліків оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю треба віднести, поруч із зазначеними вище, наступні:

- 1) трудомісткість та складність визначення справедливої вартості;

- 2) необхідність визначення собівартості для подальшого порівняння її із справедливою вартістю та відображення в обліку різниці;
- 3) визнання в сукупному доході сум перевищення справедливої вартості над собівартістю навіть тих активів, від яких взагалі не передбачається отримання доходу від продажу;
- 4) недостатність відображення в нормативній базі методичних підходів до оцінки як за собівартістю, так і за справедливою вартістю.

Щодо трудомісткості, то Методичними рекомендаціями з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю (схваленими рішенням Методради Мінагрополітики України, Інституту аграрної економіки, Федерації аудиторів, бухгалтерів в АПК, протокол № 1 від 10.01.2008 р.) запропоновано створення постійно діючих комісій для визначення справедливої вартості, які на основі самостійного збору інформації про ціни на ринку або отримання інформації з органів державного управління визначають справедливі ціни. На бухгалтера покладається обов’язок ведення бухгалтерської справи, яка повинна містити протоколи засідань комісії, акти визначення справедливої вартості, документи, що підтверджують ринкові ціни. Для визначення спра-

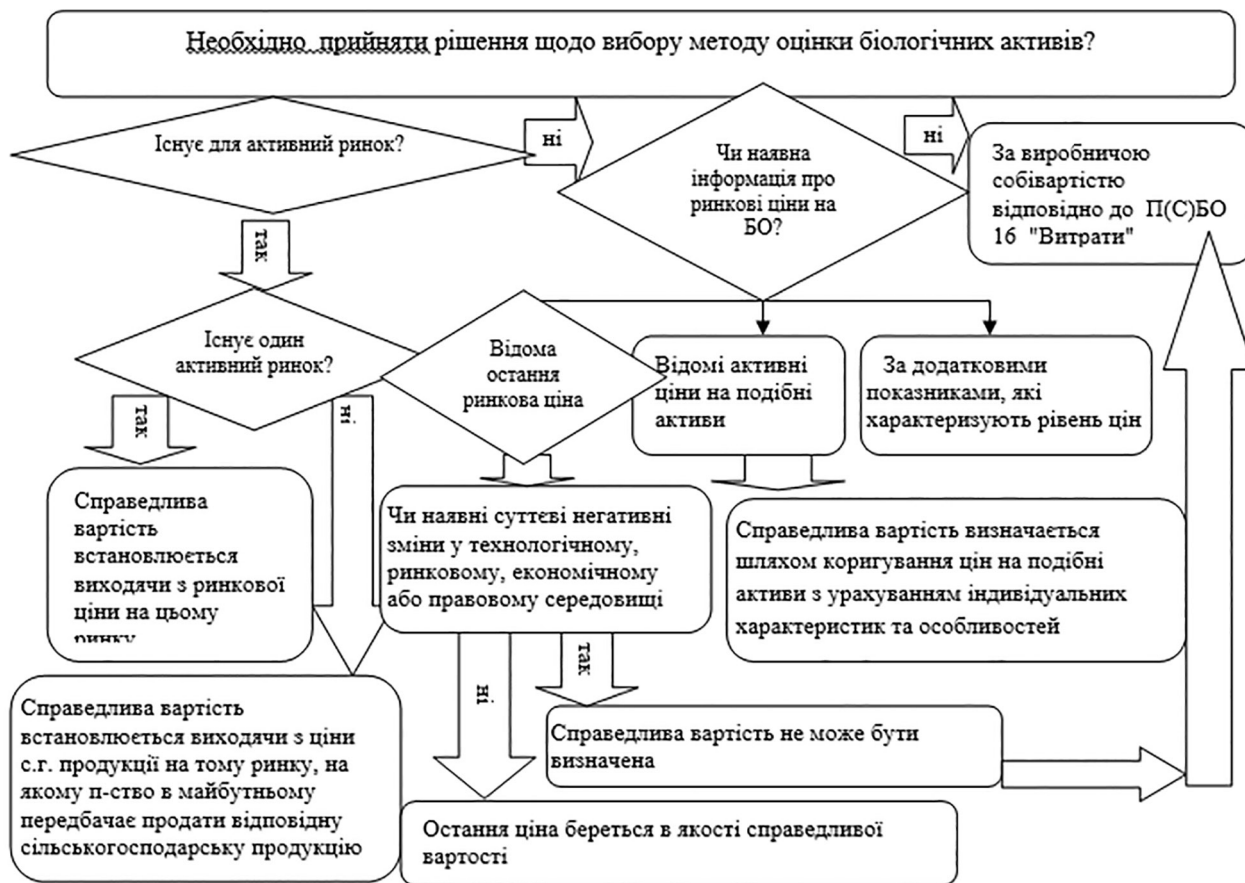


Рис. 1. Алгоритм прийняття рішень щодо обрання методу оцінки
Джерело: розроблено авторами за [3, 4]

ведливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції запропоновано п'ять методів оцінки: аналізу контрактів, аналогів, прийняття цін (останніх контрактів або аналогічних активів при відсутності активного ринку), експертної оцінки комісією, сторонньої професійної оцінки. Зрозуміло, що навіть за наявності активного ринку складність оцінки за справедливою вартістю на практиці, особливо для невеликих господарств, настільки значна, що на сьогодні в багатьох з них не застосовується.

Поруч зі справедливою вартістю сільськогосподарські підприємства все одно визначають собівартість, і якщо для сільгосппродукції це не викликає проблем і здійснюється шляхом калькулювання, то для додаткових біологічних активів необхідно визначення критеріїв оцінки. Традиційно приплід оцінювався за плановою 1 кг, 1 ц живої маси, однієї голови приплоду і т. д. в залежності від виду біологічного активу. Але на сьогодні в нормативних документах ці підходи ніяк не відображено, як і недостатньо відображено порядок визначення справедливої вартості.

Треба зазначити, що в Директиві 2013/34/ЄС оцінка за справедливою вартістю вимагається, в першу чергу, для фінансових інструментів, а в МСФЗ 41 «Сільське господарство» здійснено перегляд окремих норм щодо оцінки біологічних активів за справедливою вартістю і скасовано таку оцінку для біологічних активів — носіїв. У результаті поправок довгострокові біологічні активи рослинництва стають предметом вимог визнання та оцінки МСБО 16, включаючи вибір між моделлю визнання витрат та моделлю здійснення переоцінки для подальшого оцінювання. Плодоносні рослини обліковують у такий самий спосіб, що й створені власними силами об'єкти основних засобів.

Варто зазначити, що оновлена редакція міжнародних стандартів фінансової звітності допомогла вирішити проблему формування джерел капітальних інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів. Оскільки, до оновлення редакції довгострокові біологічні активи мали бути оцінені за справедливою вартістю зменшеною на суму витрат на місці продажу, то на багаторічні насадження не була нарахована амортизація. Відсутність реального грошового фонду на відновлення біологічних активів, суб'єктивне заниження собівартості сільськогосподарської продукції та необ'єктивне визначення фінансових результатів, відволікання частини чистого прибутку на відновлення уже використаних біологічних активів — проблеми, які були вирішені в обліку довгострокових біологічних активів з оновленням міжнародних стандартів [5]. Саме тому є потреба у введенні такої норми і в національному законодавстві.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції має ряд проблем і недоліків. З одного боку, єдині підходи до відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств. З іншого боку, оцінка за справедливою вартістю дає можливість маніпулювання вартістю і, як наслідок, маніпулювання показниками бухгалтерського обліку, є складною, трудомісткою, не достатньо об'єктивною і не достатньо забезпеченою нормативною базою, що призводить до не досить активного її використання на практиці. Все це потребує подальших досліджень щодо доцільності оцінки біологічних активів за справедливою вартістю та методик визначення цієї вартості.

Література

1. 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.
2. Жук В. М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В. М. Жука // *Облік і фінанси АПК*. — 2008. — № 1. — С. 5–22.
3. 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.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/mainart_id=92410&cat_id.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>
6. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // *Бухгалтерський облік і аудит*. — 2007. — № 6. — С. 17–24.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]: Наказ від 18.11.2005 р. № 790 / Міністерство фінансів України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-054>.

8. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. — 2006. — № 9–10. — С. 128–134.

References

1. 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 naukopraktychnoi 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.).
2. Zhuk V. M. *Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii obliku biolohichnykh aktyviv i sil's'kohospodars'koi produkt-sii za rynkovoju (spravedlyvoju) vartistiu / Za red. Zhuka V. M. // Oblik i finansy APK. — 2008. — № 1. — S. 5–22.*
3. International Accounting Standard 41 — Agriculture. Available at: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>.
4. IFRS13 «Estimated fair value». Available at: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/mainart_id=92410&cat_id.
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. Mossakovs'kyj V. *Oblik biolohichnykh aktyviv / V. Mossakovs'kyj, T. Kononenko, S. Kucherkova // Bukhhal-ters'kyj oblik i audyt. — 2007. — № 6. — S. 17–24.*
7. 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.).
8. Suk L. K. *Oblik biolohichnykh aktyviv / L. K. Suk, P. L. Suk // Oblik i finansy APK. — 2006. — № 9–10. — S. 128–134/*