

4. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.

Ю. Колеснік

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Незважаючи на п'ятирічну практику запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, в діяльності сільськогосподарських підприємств організація обліку біологічних активів до цих пір залишається проблематичною. Серед основних причин такого стану є недосконалість методології обліку поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю та, відповідно, проблемність застосування на практиці відповідних методик такого обліку.

На нашу думку, оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а, отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До таких випадків ми відносимо: залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізацію підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінка застави під кредитування, підведення підсумків роботи на збори засновників та ряд інших подій, котрі вимагають оцінки активів за ринковою ціною. У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінку активів за справедливою вартістю та як правило вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За П(С)БО 30 облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без врахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків в майбутньому.

Проблема є в тому, що ніякого доходу чи збитків при застосуванні справедливої вартості до оцінки поточних біологічних активів рослинництва не виникає. Переоцінюється (дооцінюється чи уцінюється) лише вартість таких активів для певних потреб. Останні (потреби, запити) виходять від обмеженого кола користувачів, що є значно меншим від користувачів фінансової звітності. У зв'язку з цим, доцільніше було б результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва включати до додаткового капіталу, а саме, збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення – призведе до його зменшення.

Відображення зміни вартості активів у складі додаткового капіталу дає можливість відобразити реальну ситуацію з вартістю поточних біологічних активів у рослинництві. Додатковий капітал відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку буде, з однієї сторони, сприяти задоволенню інтересів різних господарських суб'єктів, а також посилить достовірність фінансової звітності підприємств. На сьогоднішній день останнє є важливим і при розподілі прибутку за річним результатом роботи, коли поточні біологічні активи рослинництва (озимі посіви) важко визнати доходами. Разом з тим, кожен засновник сільськогосподарських підприємств вправі в будь-який час реалізувати своє право на вихід з підприємства. Виникає інша проблема, на яку

дату балансу оцінювати вартість його частки майна, якщо припинення корпоративних правовідносин відбувається протягом періоду, а не в кінці року.

Ми пропонуємо балансове узагальнення поточних біологічних активів рослинництва робити лише на ті звітні дати, коли у підприємства є для цього вагомими (вищевказаними) потреби. Це дасть можливість господарствам надавати потрібну інформацію інвесторам і кредиторам у потрібний їм термін, в результаті буде досягтися економічна вигода з двох сторін завдяки взаємному порозумінню. Таким чином, П(С)БО 30 „Біологічні активи” має надавати підприємствам право самостійного вибору оцінки поточних біологічних активів рослинництва та, відповідно, і їх балансових узагальнень.

В результаті проведеного дослідження можемо стверджувати: 1) використання ринкової (справедливої) вартості для оцінки поточних біологічних активів у рослинництві сприятиме більш точному та реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об’єктивно відображати склад та структуру активів підприємств. Останнє є досить важливим фактором при залученні інвестицій, отриманні кредитів сільськогосподарськими підприємствами, їх реорганізації, при виході їх із складу засновників; 2) зміни в обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 призвели до виникнення ряду проблем, пов’язаних із складністю практичного застосування нововведень. Недосконалість методологічного та методичного забезпечення призводить до перекручування процедур відображення інформації в обліку та звітності. На сьогоднішній день підприємства не роблять балансового узагальнення поточних біологічних активів у рослинництві, оскільки методологічні забезпечення цих процедур є складними та не завжди доречними; 3) методологія П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки поточних біологічних активів за справедливою вартістю потребує змін. По-перше, доцільним є лише добровільна (а не обов’язкова) норма щодо оцінки таких активів за справедливою вартістю на кожну звітну дату. По-друге, результат такої переоцінки має не впливати на фінансовий результат діяльності; 4) для забезпечення реалізації вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» в методичному плані рекомендуємо: визначити потребу та звітні дати балансових узагальнень поточних біологічних активів рослинництва в обліковій політиці підприємств; результати оцінки поточних біологічних активів рослинництва відображати на рахунку 42 «Додатковий капітал»; 5) відображення зміни справедливої вартості у складі додаткового капіталу дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалась на підприємстві і приймати виважені рішення щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників з підприємств, їх реорганізації та при інших потребах оцінки активів за справедливою вартістю.

Література

1. Гарасим П.М. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П.М., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.
2. Кізима А. Я. Організаційно-методичні аспекти обліку статутного капіталу на постреструктуризаційному етапі діяльності сільськогосподарських підприємств / А. Я. Кізима, Р. Ф. Бруханський // Наукові записки. – Тернопіль, 2001. – Вип. 9. – С. 55-57.
3. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Київ: ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.