3. Патент № 90863 Україна, МПК F24J 2/52, F24J 2/46. Сонячна батарея / Гевко Р.Б., Брич В.Я., Дивак М.П., Ткаченко І.Г., Гевко Б.Р.; заявники і власники Гевко Р.Б., Брич В.Я., Дивак М.П., Ткаченко І.Г., Гевко Б.Р.; - заявка № u 201400612; опубл. 10.06.2014, Бюл. № 11.

Ірина Хоптян
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Одним з найбільш суттєвих наслідків запровадження ПСБО 30 “Біологічні активи” є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції та відображення її результатів в бухгалтерському обліку.

Введення в облікову практику ПСБО 30 “Біологічні активи” змінило існуючу методику оцінки продукції сільськогосподарського виробництва при оприбуткуванні та при первісному її відокремленні від біологічного активу.

З першого січня 2007 року аграрні підприємства ведуть облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Оскільки національні стандарти стосуються фінансового обліку, то П(С)БО 30 не вказує як підприємства мають вести облік виробництва сільськогосподарської продукції. Разом з тим, цей стандарт суттєво впливає на організацію ведення виробничого обліку. По-перше, вводяться нові об’єкти такого обліку – довгострокові та поточні біологічні активи та ще і в розрізі оцінки за первісною та справедливою вартістю. По-друге, П(С)БО 30 заперечує у фінансовому обліку оцінку сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю. По-третє, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності враховує більше зміну кон’юнктури ринку, ніж підсумки виробничо-збутової діяльності. Таким чином, на перший погляд здається, що ведення виробничого обліку стає необов’язковим [14, с.98].

Біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема: ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; сума ввізного мита; витрати на транспортування; інші витрати, які безпосередньо пов’язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [1].

Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов’язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливу вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів – інший операційний дохід [11].

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов’язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю біологічного активу, переведеного до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу [18].

Первісна вартість − це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан.

У міжнародному стандарті фінансової звітності 41 “Сільське господарство” висувається теза про те, що справедливу вартість сільськогосподарської продукції в момент її збору можна завжди визначити з достатнім ступенем вірогідності, а тому у всіх випадках в момент збору сільськогосподарської продукції вона повинна оприбутковуватись за справедливою вартістю за винятком передбачуваних збутових витрат [15].

В системі МСФЗ оцінка за справедливою вартістю є однією з пріоритетних. У світовій практиці можливі три підходи до оцінки справедливої вартості [6]: - ринковий: сукупність методів оцінки вартості об’єкта, що ґрунтуються на інформації о реальних угодах на ринках; - доходний: сукупність методів оцінки вартості об’єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об’єкта оцінки; - витратний: сукупність методів оцінки вартості об’єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об’єкта оцінки з врахуванням зносу.

Справедлива вартість − сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Вітчизняне розуміння категорії “справедлива вартість”, вітчизняні методичні підходи до її визначення, виходячи з досліджень Г.Г. Кірейцева, в даний час знаходить підтримку і в теоретиків Заходу, що додатково посилює наукову позицію прихильників традиційної економічної парадигми, згідно з якою покупцем за справедливу має визнаватися ціна, “що складається з витрат і “розумної” націнки – чистого прибутку” [9, с. 10].

Кірейцев Г.Г., Савчук В.К., Гудзинський О.Д. зауважують, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття “справедлива вартість” означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії “справедливість” і свідчить про активний наступ капіталу на людину [9, с. 11].

С.Ф. Голов [7, с. 90] зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства.

В.Д. Слободян [17, с. 8] зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини, є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об’єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як кількісних і якісних так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини і тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично.

Б.С. Гузар [8, с. 102] вважає, що сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 року, або за справедливою вартістю.

Збутові витрати включають комісійні брокерам і дилерам, збори регулювальних органів і товарних бірж, податки на передачу власності, а також мита. До збутових витрат не належать транспортні та інші витрати із доставки активів на ринок. Такі транспортні та інші витрати віднімаються при розрахунку справедливої вартості (тобто справедлива вартість – це ринкова ціна за відрахуванням транспортних й інших витрат по доставці активу на ринок) [15].

В.М. Жук [12, с. 31] з цього приводу зазначає, що біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську

продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Так плодові сади, виноградники, посіви зернових, інших культур на пні тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів є не звичайними для сучасного ведення сільськогосподарської діяльності. Їх не можна прирівняти до реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть оцінюватися та обліковуватись за первісною вартістю.

Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств.

За відсутності активного ринку, згідно з п. 14 П(С)БО 30 «Біологічні активи», визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції 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) та ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість». Як було встановлено, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю є складним процесом. Варіанти підходів до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачають можливість застосування п'яти методів оцінки [10]: - аналіз контрактів; - експертної оцінки комісією; - аналогів; - прийняття цін; - сторонньої професійної оцінки.

Моссаковський В. [14, с. 38]. 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; можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів; оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення; оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженнях результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу; відсутні активні ринки; між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності; досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим; виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

Отже, із введенням П(С)БО 30, для оцінки поточних біологічних активів, вкрай важливою є потреба розрахувати очікувану собівартість сільськогосподарської продукції. При оцінці поточних біологічних активів чи виходу сільськогосподарської продукції в рослинництві на певну звітну дату по дебету рахунку 23 "Виробництво" не завжди будуть відображені всі витрати. Особливо це стосується непрямих витрат. Останнє призведе до викривлення фінансового результату діяльності як за Центром відповідальності, так і в цілому по підприємству. Для вирішення цих проблем ми пропонуємо: по-перше, вести облік виробництва продукції рослинництва за розширеними статтями витрат; по-друге, на звітні дати проводити розрахунок очікуваної собівартості, використовуючи для цього певну методику [14, с. 99].

Відсутність методики обліку й оцінки сільськогосподарської продукції від незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва унеможливлює визначення достовірної суми первісної вартості насаджень при введені їх в

експлуатацію. Тому передбачається використання методики обліку, за якою сільськогосподарську продукцію від насаджень, що не досягли пори ефективного плодоношення, оприбутковувати за фактичними витратами на збирання врожаю, а на величину прибутку від їх реалізації зменшувати передбачувану суму бюджетного відшкодування.

Література

1. Белік Л. Біологічні активи та сільгосппродукція// Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – №67. – С.4-8.

2. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку і звітності / І.М. Белова // "Глобальні та національні проблеми економіки", Випуск 3, Миколаїв. -2015 р. - С. 821-826.

3. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві в світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Белова // Науковий журнал «Бізнес інформ». − Харків. – 2015. − № 3. – С. 184-191.

4. Белова І.М. Суть біологічних активів як об’єкта бухгалте-рського обліку та контролю / І.М. Белова // Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю «Теоретичні та прик-ладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України» (м. Тернопіль, 28 жовтня 2015 р.). – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка», 2015. – С. 35-41.

5. Белова І.М. Завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 3 (28). – С. 217-220.

6. Воронина Л.А., Москвичева Э.В. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие // Международный бухгалтерский учет. – №12(96). – 2006. – С. 22-26.

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

8. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / Б.С. Гузар // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «ІАЕ» 24-25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С.99-101.

9. Гудзинський О.Д. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / О.Д. Гудзинський , Г.Г. Кірейцев , В.К. Савчук // Вісник КНУ. Економіка. – Вип. 53. – С. 9-12.

10. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції// Економічний аналіз. – №3(19). – 2008. – С. 265-267.

11. Гончаренко Л. Методичні засади оцінки біологічних активів та її вплив на вартість активів підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №2. –С.31-35.

12. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи»: методичні і організаційні проблеми запровадження / В.М. Жук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2007 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – С.29-33.

13. Лень В.С. Вісник Чернігівського державного технологічного університету – Чернігів: ЧДТУ, 2008. – № 33, С. 172-178

14. Лукава І.М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(с)БО 30 «Біологічні активи» / І.М. Лукава // Облік і фінанси АПК. – 2007. - №11-12. – С.98-101.

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» / minfin.gov.ua.

16. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В.Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – С.17-24.