

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Розкриваються окремі проблеми відображення в обліку та звітності біологічних активів, відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку.

Ключові слова: біологічні активи, справедлива вартість, активний ринок, амортизаційні відрахування, сільськогосподарський актив, проміжний баланс.

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Одним із таких етапів є впровадження з 1 січня 2007 року Міністерством фінансів України Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [5], а також Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [3]. У той же час, зазначеними нормативними актами запропоновано абсолютно новий порядок обліку в сільському господарстві, у зв'язку з чим з'явилася низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з введенням обліку біологічних активів, зокрема з організацією оцінки біологічних активів.

Дослідженнями розвитку теорії і практики обліку в сільському господарстві займаються вітчизняні та закордонні вчені Ф. Ф. Бутинець, М. Я. Дем'яненко, Т. Джексон, К. Друри, В. М. Жук, Н. С. Золотарьова, Г. Г. Кірейцев, Б. В. Мельничук, В. Б. Моссаковский, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблук, Я. В. Соколов, Л. К. Сук, П. Л. Сук та інші. Аналіз цих публікацій дає підстави стверджувати, що на даний час ще залишаються мало вивченими питання оцінки біологічних активів.

Метою статті є зробити аналіз методологічних аспектів оцінки довгострокових біологічних активів у відповідності з вимогами П(С)БО "Біологічні активи" і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та обґрунтувати пропозиції щодо їх удосконалення для використання у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Сільськогосподарські підприємства України потребують широкого залучення інвестицій, тому поряд з витратним підходом до відображення активів в бухгалтерському обліку доцільно застосувати і методологію вартісної оцінки. У прийнятому П(С)БО 30 "Біологічні активи" такі підходи до обліку сільськогосподарської діяльності та оцінки біологічних активів визначені.

Ввести грошову оцінку майна, намагались ще на початку ХХ століття, а саме 13 липня 1918 р. ЦВК РРФСР видав Основні положення з обліку майна, відповідно до яких вводилася грошова оцінка всіх видів майна, яку необхідно здійснювати за ринковими цінами на момент

інвентаризації; якщо ж комісія не виявить таких, що оцінюються за ринковими цінами, то можлива оцінка за собівартістю [1].

Одним із найскладніших питань в сучасному обліку є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Згідно П(С)БО 30 "Біологічні активи" щодо вартості біологічних активів існують наступні тлумачення: п. 10. – "Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу"; п. 9. – "Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу"; п. 14. – "За відсутності активного ринку 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 ...".

У п. 10 П(С)БО 30 "Біологічні активи" та п. 5 Методичних рекомендацій вказано, що біологічні активи на дату проміжного і річного балансу відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Але визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (п. 13-16 П(С)БО 30 "Біологічні активи"), які складно визначати для сільськогосподарських підприємств.

Стосовно принципу історичної собівартості, то пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво. На нашу думку, даний принцип можна не порушувати, відобразивши окремо на рахунках 9 класу Плану рахунків коригування зміни вартості біологічних активів.

Зміст п. 5 Методичних рекомендацій передбачає складну методику визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів на дату балансу. Одним з проблемних є питання нарахування амортизації

довгострокових біологічних активів. У п 5.15 вказується: якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При проведенні зазначеної операції первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахуваного зносу, а потім він переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Різниця між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат).

Виходячи з цього, особливістю є те, що амортизація нараховується лише на довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких визначити неможливо (тобто на ті, що обліковуються на рахунку 162 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю"). Якщо такий актив переоцінено за справедливою вартістю (рах. 161 "Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю") – нарахування амортизації на нього припиняється. Останнє пояснюється тим, що довгострокові активи за справедливою вартістю вже мають ліквідаційну вартість і у них немає потреби визначати їх цінність з врахуванням зносу. Щоправда така логіка обліку за П(С)БО 30 "Біологічні активи" має і свої недоліки. Якщо, наприклад, актив було оцінено за справедливою вартістю рік і більше тому і в силу якихось причин на послідовні звітні дати він не переоцінювався, то витрати на вирощування продукції з цього активу в частині амортизації будуть неповними. Очевидно, це і інші питання будуть враховані у змінах до П(С)БО 30 "Біологічні активи" після вивчення практики обліку.

З метою проведення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції рекомендується створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Такі постійно діючі Комісії мають на меті: організацію роботи з централізованого збору, узагальнення та збереження інформації про справедливую вартість біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні; та прийняття рішень про таку оцінку на підставі застосування певних методів (методик) [2].

Варіанти підходів до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачають можливість застосування Комісією п'яти способів (методів) оцінки: аналізу контрактів; аналогів; прийняття цін; експертної оцінки Комісією; сторонньої професійної оцінки.

Визначена Комісією ринкова ціна того чи іншого активу оформляється Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Форму такого документу поки що не затверджено Держкомстатом України.

Акт складається Комісією перед оцінкою біологічних активів на певну звітну дату та оцінкою сільськогосподарської продукції перед її первісним визнанням. Іншими словами, цей документ має не тільки за-мінити бухгалтерії розрахунок типових цін на сільгосппродукцію, але і дати ціни для оцінки біологічних активів. Відмінність Акту від розрахунку планових цін полягає і в тому, що планові ціни доводились економічною службою раз на рік (на початку року), а Акт визначення справедливої вартості, скажімо по зерновій

групі, має складатись перед самим збором урожаю. Більше того, якщо протягом збору урожаю ринкові ціни на зерно змінились, Комісія складає інший Акт (та доводить до бухгалтерії нові ціни). Те ж стосується і зміни цін по продукції тваринництва, біологічних активів.

Що стосується відображення біологічних активів на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, то, на жаль, не так вже і багато підприємств, які складають проміжний баланс. Це по-перше. По-друге, визначити справедливую вартість біологічного активу на дату складання балансу, а це на 31 березня, 30 червня і 30 вересня практично не можливо, оскільки, на даний період часу відсутній активний ринок, зокрема продукції рослинництва.

Тоді, як згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (зокрема МСФЗ 38) "Активний ринок (active market) – це ринок, стан якого повністю відповідає зазначеному нижче: а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; б) як правило, можна у будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; в) інформація про ціни загальнодоступна.

Довгострокові біологічні активи у Балансі відображатимуться у складі необоротних активів, і відповідно, отримані доходи від їх реалізації чи іншого використання у формі 2 відображатимуться у складі інвестиційної чи фінансової діяльності. Придбаний (одержаний) довгостроковий біологічний актив зараховується на баланс за первісною вартістю, яка визначається аналогічно як за П(С)БО 7 „Основні засоби” (п. 7.8 П(С)БО 30 “Біологічні активи”) так і за П (С) БО 28 „Зменшення корисності активів” (п. 11 П(С)БО 30, п.4.1-4-3, 4.5 Методичних рекомендацій). Фінансовий результат від вибуття довгострокових біологічних активів (п. 22 П(С)БО 30 “Біологічні активи”) визначається і відображається у порядку, визначеному П (С)БО 7 „Основні засоби”, а дохід від реалізації біологічних активів відображається на загальних засадах.

Що стосується зміни вартості біологічних активів, то п. 21 П(С)БО 30 передбачено, що збільшення (зменшення) балансової вартості біологічних активів, які на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю за врахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

У п. 10 П(С)БО 30 та п.5 Методичних рекомендацій вказується, що біологічні активи на дату проміжного і річного балансу відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. П. 5.15 Методичних рекомендацій передбачає досить складну методику визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів на дату балансу. Такий підхід дає можливість зробити висновок про виникнення та нагромадження додаткових господарських операцій, що ускладнить їх облікове забезпечення та не буде гарантувати реальність відображення подій в обліку.

Таким чином, для вирішення цього питання необхідні кваліфіковані кадри, додатковий час та кошти. Очевидно, що в недалекій перспективі Міністерство аграрної політики України розробить методику, а його регіональні структурні підрозділи будуть централізовано визначати і доводити до підприємств справедливую вартість біологічних активів та сільгосппродукції, що вкрай важливо для зіставності фінансової звітності і проведення ефективної аграрної політики в державі. Поки що це є індивідуальною справою кожного підприємства.

Список літератури

1. Бутинець, Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець . - Ж. : ЖІТІ, 1999. – 320 с.
2. Жук, В. М. Облік сільськогосподарської діяльності [Текст] / В. М. Жук. - К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 402 с.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Текст] : затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 29.12.2006 №1315.
4. Підлісецький, Г. М. Методичні рекомендації з експертної оцінки майна у підприємствах АПК [Текст] / Г. М. Підлісецький, М. І. Герун, М. М. Могилова. – К.: ННЦ ІАЕ, 2005. – 360 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” [Текст] : затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 № 790.

РЕЗЮМЕ

Гнатюк Алла

Проблемные вопросы определения справедливой стоимости биологических активов

В статье рассмотрены проблемы отражения в учете и отчетности биологических активов в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета.

RESUME

Gnatjuk Alla

Problem questions of determining of fair value of biological assets

Some problems of reflecting of biological assets in accounting and reporting according to the National standards of accounting are examined.