

ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Розкрито методичні засади оцінки біологічних активів та її впливу на формування фінансових результатів діяльності. Внесено пропозиції щодо удосконалення порядку оцінки та визначення справедливої вартості біологічних активів

Постановка проблеми. Одним з найбільш суттєвих наслідків запровадження ПСБО 30 "Біологічні активи" є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції та відображення її результатів в бухгалтерському обліку. Систематизація та критичний аналіз існуючих наукових розробок свідчить про те, що на сьогодні не існує єдиної думки щодо доцільності запровадження у практику оцінки активів аграрних підприємств за справедливою вартістю. Прихильники застосування нових методичних підходів [14], передбачених ПСБО 30 "Біологічні активи", основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів аграрного виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства.

Як вказує В.А. Кононенко, "введення в облікову практику ПСБО 30 "Біологічні активи" змінило існуючу методикою оцінки при оприбуткуванні продукції сільськогосподарського виробництва, при первісному її відокремленні від біологічного активу. Значна частина сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення і відображають в обліку оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю, що призводить в цілому до викривлення інформації в фінансовій звітності" [13].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У наукових працях з бухгалтерського обліку біологічних активів обговорюється дана проблема, але проблема залишається актуальною та нагальною. Проблеми оцінки біологічних активів та її вплив на фінансові результати досліджували вітчизняні вчені, а саме Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, В.С. Коміренко, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, Л.К. Сук, М.Ф. Огічук та інші.

На сьогодні на підприємствах сільськогосподарської галузі оцінка біологічних активів здійснюється за плановою собівартістю, що суперечить чинному законодавству, зокрема ПСБО 30. Адже, згідно ПСБО 30, біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Таблиця 1. Особливості оцінки біологічних активів залежно від способу їх отримання

<i>Спосіб надходження біологічних активів у господарство</i>	<i>Вартість отриманих біологічних активів</i>
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	Справедлива вартість на дату переведення, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
4. Переведення до складу довгострокових зі складу поточних біологічних активів	Справедлива вартість переданого активу
5. Обмін на подібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією
6. Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
7. Отримання біологічних активів в результаті біологічних перетворень	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

У процесі обліку біологічні активи потребують перегляду оцінки на кожну звітну дату, адже у процесі біологічної трансформації відбуваються кількісні і/або якісні зміни, що впливають на їхню вартість.

У результаті дослідження чинних Законів України щодо бухгалтерського обліку встановлено, що вимоги ПСБО 30 "Біологічні активи" суперечать Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність". Так як, "спираючись на Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (стаття 4), пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – принцип історичної (фактичної) собівартості". Вважаємо за доцільне проведення оцінки біологічних активів за історичною собівартістю. Адже це є перевірений спосіб, що

Мета дослідження. Розкриття методичних засад оцінки біологічних активів та її впливу на формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, внесення пропозицій щодо удосконалення порядку оцінки та визначення справедливої вартості біологічних активів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Жоден з об'єктів, що зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік, зарахувати на баланс підприємства, якщо цей об'єкт не матиме первісної оцінки [7, с. 8]. ПСБО 30 "Біологічні активи" встановлено проведення оцінки біологічних активів за первісною та справедливою вартістю. Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між об'єктами, зацікавленими та незалежними сторонами. 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.

Особливості обліку біологічних активів полягає у формуванні аналітичних даних, а також у методиці оцінки об'єктів. Відповідно до ПСБО 30 "Біологічні активи", придбані (отримані) біологічні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених господарством на їх отримання: сума, сплачена постачальником біологічних активів; сума транспортних витрат; сума ввізного мита; сума інших витрат, пов'язана з придбанням біологічних активів і доведення їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Особливості оцінки біологічних активів наведено у табл. 1.

Отже, з даних таблиці видно, що при надходженні і руху біологічних активів на підприємстві їх вартість у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінюється за справедливою вартістю.

При первісному визнанні отримані від сільськогосподарської діяльності додаткові біологічні активи та продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу [18, с. 18].

дозволяє отримати достовірну інформацію про вартість біологічних активів на звітну дату. Ще однією причиною застосування планової собівартості є те, що на практиці все одно за справедливою вартістю біологічні активи оцінюють лише для задоволення вимог державних органів на кінець звітного періоду.

Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю викликає певні труднощі щодо відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку, а відповідно і при складанні фінансової звітності, на основі якої здійснюється оцінка фінансового стану сільськогосподарських підприємств. На думку В.А. Нехай [20] ці труднощі обумовлені порушенням принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а саме:

1. принципу історичної (фактичної) собівартості (визначає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, в ПСБО 30 пріоритет надається справедливій вартості);

2. принципу нарахування та відповідності доходів і витрат (передбачає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів);

3. принципу обачності (передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Відсутність єдиної методики оцінки біологічних активів за справедливою вартістю та відповідного активного ринку, вносить певний суб'єктивізм в їх оцінку, що призводить до заниження витрат та завищення фінансового результату);

4. принципу повного висвітлення (фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі).

Так як вітчизняний ПСБО 30 "Біологічні активи" є майже копією МСФЗ 41 "Сільське господарство", вважаємо за доцільне звернути увагу на запровадження МСФЗ 41 "Сільське господарство" в інших країнах. Так, Л. Тодорова [185] у НСБО 6 критично розглядає методи оцінки біологічних активів при їх первісному визнанні, придбанні, оприбуткуванні додаткових біологічних активів і простоту живої маси тварин, а також у випадку їх вибуття з різних причин. Сформувано висновок про необхідність усунення принципових протиріч між МСФЗ 41 та іншими стандартами бухгалтерського обліку з метою досягнення єдності в частині збереження принципів оцінки біологічних активів і небіологічних активів і, перш за все, принципу історичної собівартості.

Необхідним є дослідження порядку оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на підприємствах сільськогосподарської галузі згідно з ПСБО 30 "Біологічні активи".

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Більшість вітчизняних вчених вважають, що це створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни.

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

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів".

Всі наведені вимоги щодо визначення справедливої вартості обговорені вченими, і мають ряд зауважень та пропозицій. Щодо питання методики обліку біологічних активів в системі рахунків, В.М. Жук пропонує "у разі, якщо на певну дату підприємство не може визначити справедливую вартість поточних біологічних активів, у нього такого об'єкту на балансі не буде. В такому випадку на балансі підприємства лишається інший актив – рахунок

23" [11]. Однак, С.Ф. Голов [3] вважає, що ця пропозиція суперечить ПСБО 30 та МСФЗ 41, оскільки біологічний актив слід визнавати незалежно від того, чи можна визначити його справедливую вартість.

При аналізі наведеного питання Т.М. Печериця стверджує, "що бухгалтеру важко здійснювати оцінку активів і яким ПСБО в таких випадках користуватися (7,9 чи 30). Не кажучи вже про наявність у бухгалтера достовірної і документально підтвердженої інформації про активний ринок того чи іншого біологічного активу чи сільськогосподарської продукції на кожну звітну дату" [21].

Не завжди можливо визначити справедливую вартість біологічних активів. В.М. Жук і Т.М. Печериця вважають "доречним в початковий період застосування ПСБО 30 "Біологічні активи", у 2007-2010 роки:

1. мати можливість застосувати для оцінки серед іншого і планову собівартість сільськогосподарської продукції з калькулюванням в кінці року до фактичної;

2. Міністерству аграрної політики України доцільно централізовано на регіональному рівні на кожну звітну дату доводити до підприємств ціни активного ринку на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію" [11].

При цьому розробку пропозицій щодо визначення фінансових результатів діяльності підприємств необхідно здійснювати з урахуванням змін до ПСБО 30 "Біологічні активи". На фінансові результати не повинна впливати вартість від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які залишилися на кінець року. Ці активи доцільно оцінювати за найменшою з двох оцінок – фактичною або справедливою вартістю. З огляду на різні підходи до визначення й оцінки доходів і витрат у фінансовому та податковому обліку, які зумовлюють існування податкових різниць, слід формувати за даними бухгалтерського обліку.

Встановлено, що такі пропозиції вчених не були втілені в практику. Можливим варіантом визначення справедливої вартості, на думку вчених, є використання цін за договорами поставки. Але і тут є протиріччя. Так як не на кожну звітну дату завжди можливе укладення договорів поставки, що і спричиняє складнощі.

Як зазначено, "оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства", але не у всіх випадках підприємства проводять оцінку біологічних активів за справедливою вартістю лише для потреб інвесторів. Існують і інші моменти, коли оцінку проводять лише для внутрішньогосподарської діяльності. Вважаємо, що з цим можна погодитися.

Як зазначає Р. Грачова [7], справедлива вартість біологічних активів, як і отриманої від них сільгосппродукції, повинна відображати кон'юнктуру ринку і не повинна залежати від відстані до місця продажу цих активів, яке у кожного сільгоспвиробника різне. Сума очікуваних витрат на місці можливого продажу обліковується тільки при оцінці біологічних активів, але не обліковується на балансі як така.

Моссаковський В. [19, с. 38]. виділяє основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме :

1. ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;

2. можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів;

3. оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення

4. ця оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженнях результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу;

5. відсутні активні ринки;

6. між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності;

7. досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим;

8. виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

Наведені аргументи В. Моссаковського є доречними, і, на нашу думку, повинні бути прийняті до уваги.

У результаті проведеного дослідження щодо визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції встановлено, що необхідним є:

1. застосовувати таке правило: справедлива вартість біологічного активу та/або сільськогосподарської продукції дорівнює ціні цього активу чи продукції на активному ринку у відповідному звітному (розрахунковому) періоді. Якщо на підприємстві щомісяця визначатимуть справедливую вартість всієї номенклатури біологічних активів та сільськогосподарської продукції, то розрахунковими періодами буде плановий місяць.

2. визначати як різницю цін на активному ринку і витрат на реалізацію.

На думку Н.В. Гончаренко "одним із основних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості станом на перше число кожного наступного місяця" [4, с. 40]. Проте, вважаємо, що помісячне визначення справедливої вартості біологічних активів тільки додасть роботи обліковим працівникам.

Порядок визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку. Однак, в результаті проведених досліджень встановлено, що в Україні активний ринок є нерозвиненим. Тому пропонуємо звернути увагу на пропозиції науковців щодо встановлення справедливої вартості активів. На думку Н. Гончаренко "основним джерелом інформації про ціни на сільськогосподарську продукцію на активних ринках є дані цінового моніторингу, розміщені на веб-сайтах органів державного регулювання сільського господарства (Міністерства аграрної політики) та провідних консалтингових фірм, що здійснюють дослідження аграрних ринків в Україні. Проте, ця ідея неможлива у застосуванні. Адже, більшість сільськогосподарських підприємств не забезпечені кваліфікованими працівниками, і взагалі не мають можливості придбання комп'ютерів на підприємство.

В подальшому "потребує додаткового фінансування, оплати реєстрації на окремих платних веб-сайтах, що, в свою чергу, збільшує операційні витрати підприємства і зумовлює зростання собівартості продукції законодавче визначення конкретних органів, на які слід покласти функції з моніторингу цін на біологічні активи і сільськогосподарської продукції на місцевих та/або регіональних ринках, а також доведення цих даних до сільськогосподарських підприємств" [4, с. 40].

На думку Я.М. Гринчишина, враховуючи відсутність у багатьох сільськогосподарських підприємствах комп'ютерної техніки, яка б дозволила мати доступ до мережі Internet та отримати інформацію про ціни, важко назвати ринки в Україні активними. Тому доцільно організувати проведення моніторингу ринків біологічних активів і готової продукції та централізовано, на регіональному рівні, на кожну звітну дату доводити до сільськогосподарських підприємств інформацію про ціни. На думку Я.М. Гринчишина [8], сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 р., або за справедливою вартістю. Так як існує ряд проблемних питань, які ускладнюють практичне застосування ПСБО 30 "Біологічні активи".

Можливим варіантом є затвердження методики визначення таких цін та організувати управління агропромислового розвитку при облдержадміністраціях на відповідну роботу. Не менш важливим інформаційним джерелом є регіональні управління статистики. На думку Н. Гончаренко [5, с. 40], оптимальним джерелом визначення цін активного ринку та відповідно справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є дані статистичних бюлетенів, що видаються головним

управлінням статистики області. У разі неможливості придбання статистичного бюлетеня або використання інших джерел справедливої вартість у відповідному розрахунковому чи звітному періоді пропонуємо визначати як добуток справедливої вартості біологічного активу та/або сільськогосподарської продукції у базовому періоді та індексу споживчих цін у розрахунковому періоді. Щомісячну інформацію про індекс споживчих цін розміщують у багатьох економічних і облікових періодичних виданнях, тому у сільськогосподарських підприємств не буде значних проблем користування вказаною формулою.

Для деталізації і можливості запровадження в дію даних пропозицій Н. Гончаренко розглянуто середні ціни реалізації сільськогосподарської продукції у 2009 і 2010 рр. Державного комітету статистики. В результаті виявлено, що середні ціни реалізації худоби та птиці (у живій вазі) у січні 2009 року становить 12017,9 грн. Проте такі ж показники у січні 2010 року значно нижчі і становлять – 10619,4 грн. Це призводить до того, що використання статистичних даних є неефективним і призводить до заниження цін і доходу сільськогосподарських підприємств. Однак, на активних ринках або за даними договорів купівлі тварин вартість сільськогосподарських тварин з кожним місяцем зростає.

Оскільки ціна на вироблену продукцію протягом року може змінюватися, то виникає питання, на яку дату слід брати ціну для оцінки залишків готової продукції? Здавалося б, доцільно використовувати ціни на дату складання балансу, тобто на 31 грудня, однак, потрібно врахувати, що у багатьох країнах звітним роком вважається період з 1 липня до 30 червня. Тому було визнано, що краще застосовувати ціни, які були на момент отримання продукції. Тим самим підтверджується дотримання Концептуальних основ складання і подання фінансових звітів [19, с. 38].

При проведенні дослідження розглянуто ще один із методів визначення справедливої вартості біологічних активів, наведений А. Гнатюк [2]. Автором висвітлено п'ять методів оцінки біологічних активів. Однак, "такі методи дають можливість зробити висновок про досить складну і об'ємну додаткову роботу обліковцям. Тому А. Гнатюк запропонував додатковий метод оцінки – сезонний (справедлива вартість може визначатися за як добуток вартості одиниці біологічного активу, кількості одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, рівня інфляції за звітний період та сезону). Відповідно до сезону використовується коефіцієнт, що визначається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику підприємства. Вважаємо цей спосіб одним із найефективніших, адже він не потребує додаткових затрат часу для встановлення справедливої вартості активів. Проте, додатковий метод оцінки є лише одним із варіантів, і потребує подальших досліджень та апробації на практиці.

Продукцією вирощування та відгодівлі тварин за певний звітний період є приріст живої маси, тобто її збільшення. Якщо оцінювати приріст живої маси за цінами продажу, виникає незіставність показників. По перше, собівартість приросту живої маси на початок вирощування дуже висока, тому використання ціни реалізації при первісному визнанні не дає змоги обґрунтовано обчислити результати від діяльності; по друге, порушується принцип зіставності, адже, продукцію у вигляді приросту живої маси отримують у звітному періоді, саму тварину реалізують у наступному році або пізніше.

Водночас слід зазначити, що на окремі види продукції тваринництва ціни реалізації можуть бути відсутні [18, с. 18].

В процесі дослідження Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка, Г.Ю. Аніщенко [9, с. 35] виявили суперечливі моменти в оцінці приросту живої маси за справедливою вартістю. Справа в тому, що при оцінці приросту живої маси за цінами продажу саме живої маси тварин, виникає непорівнянність показників:

1. собівартість приросту живої маси, а відповідно і живої маси цих тварин, на початок вирощування дуже висока, тому використання середньої ціни реалізації при первісному визнанні не дає змоги обґрунтовано обчислити результати діяльності.

2. порушується принцип порівнянності, адже продукцію у вигляді природної живої маси одержують у звітному періоді, а саму тварину (її живу масу) реалізують у наступному періоді, а подекуди й пізніше.

3. при визначенні справедливої вартості ціни реалізації, що використовуються, значно коливаються не тільки залежно від каналів збуту, яких у підприємства може бути кілька, а й від періоду продажу. Все це свідчить про те, що для досягнення порівнянності показників і підприємства, відповідні органи мають регламентувати рівні ціни.

У зв'язку з цим справедливую вартість поточних біологічних активів можна визначити лише по продукції молодняку великої рогатої худоби і дорослих тварин на відгодівлі, тваринах, які переводяться до основного стада, і коровах-донорах ембріонів. Але за іншими групами, молодняк на випоюванні, дорощуванні й ремонтний молодняк, справедливі ціни відсутні. Тому автори пропонують за цими групами тварин застосовувати оцінку за первісною вартістю, тобто за плановою собівартістю, з доведенням в кінці року до рівня фактичної [10, с. 108].

Згідно з діючими Методичними рекомендаціями з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств нині оцінка 1 голови приплоду дорівнює вартості 60 кормо днів утримання тварин основного стада. Недоліком діючої методики оцінки приплоду є ігнорування маси приплоду, яка залежить від породи тварин коливається у значних межах: від 25 до 40 кг і більше. А за діючими методичними рекомендаціями у всіх сільськогосподарських підприємствах 1 голова приплоду корів у всіх випадках оцінюється за вартістю 60 кормо днів утримання дорослої худоби. Таке положення є суперечливим. Воно призводить не тільки до неправильного розподілу витрат між основною і супутніми видами продукції основного стада, але й до неправильного визначення оцінки 1 ц живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі, а також послаблення контролю за витратами виробництва. Щоб уникнути таких порушень і для поліпшення методики оцінки як продукції основного молочно-го стада, так і живої маси молодняку великої рогатої худоби, на думку вчених правильніше визначити оцінку приплоду корів з урахуванням його маси при народженні. Доцільним за базу розподілу витрат на утримання основного стада великої рогатої худоби між молоком, приплодом і приростом живої маси корів застосовувати витрати кормів на одиницю продукції [10, с. 108].

Залишається дискусійним питання про доцільність використання справедливої вартості замість планової собівартості під час оприбуткування із виробництва сільськогосподарської продукції. Якщо її використовувати, то облікова інформація про вихід продукції стає непридатною для прийняття управлінських рішень. 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 [22]. "При оцінці біологічних активів, – зазначає О.О. Канцурова, – за собівартістю, характерною є ситуація коли однорідні активи, які мають однакові якісні характеристики та ціну реалізації, на балансах підприємств відображається за різною оцінкою" [12, с. 92]. Все це залежить від умов, в яких знаходиться біологічний актив. Ціни реалізації, так само як і планова собівартість, або інша розрахункова величина є умовністю. Однак, планова собівартість визначається в середині господарства і являє собою суб'єктивну умовність, яка застосовується не тільки для оцінки продукції, але й також для певних маніпулювань. На відміну від неї ціни реалізації формуються в процесі обміну, тому є більш об'єктивним.

Визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів є проблемним питанням вітчизняного обліку. При визначенні доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів, Л.К. Сук [22] вважає, що "сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, які використані на виробництво всередині підприємства, доцільно списувати за справедливою вартістю при їх первісному визнанні, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. На суму доходу від первісного визнання продукції показують дохід, дебет рахунку 23 "Виробництво" і кредит

субрахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю". Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати – дебет субрахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" і кредит рахунку 23 "Виробництво".

На думку Я.М. Гринчишина [8], методично неправильним, є порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 "Інший операційний дохід" з наступним віднесенням на рахунок 79 "Фінансові результати" і рахунок 44 "Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)". Більш правильним було б такі доходи відобразити на окремому рахунку, який можна назвати "Потенційні доходи".

Вченими зазначено, що дохід від первісного визнання активів і від змін справедливої їх вартості на дату балансу у складі інших операційних доходів збільшить загальну суму доходу підприємства і наслідком цього стане зменшення питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва у загальній сумі доходу. Це призведе до необґрунтованого посилення вимог при переході сільгоспвиробників на фіксований сільськогосподарський податок. Для платників цього податку перехід на загальну систему оподаткування підприємств значно погіршить і без цього їх критичний фінансовий стан.

Тому М.Г. Михайлов [17, с. 101] пропонує варіант відображення доходів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу відносити не на інші операційні доходи (субрахунок 719), а на кредит 423 субрахунку "Дооцінка активів". Така господарська операція буде правомірною, її обґрунтувати можна тим, що визначаючи різницю між справедливою вартістю і собівартістю активів при першому визнанні та зміну справедливої вартості активів на дату балансу, ми фактично здійснюємо їх дооцінку або уцінку. Для оформлення таких операцій у бухгалтерському обліку є субрахунок 423 "Дооцінка активів" і є ПСБО 7. Правила, передбачені у п.п. 19 і 20 цього Положення потрібно поширити тільки на запаси.

В результаті проведеного дослідження Б.В. Мельничук зазначає, що при відображенні доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції залишку по рахунку 23 в кінці звітного періоду немає. Так як, різниця між дебетом і кредитом рахунку 23 списується на рахунок 71 "Інший дохід операційної діяльності" або рахунок 94 "Інші витрати". Якщо визнавати дохід або витрати від первісного визнання в кінці року, то на дату проміжної звітності можливі випадки, коли по рахунку 23 залишається дебетове або кредитове сальдо. Отже, виходить, що у випадку дебетового сальдо у балансі відобразатимуться витрати на біологічні перетворення по продукції, яка вже визнана в Балансі по окремій статті. Тому такий підхід, на думку Б.В. Мельничука [16, с. 77], є неприпустимим. У зв'язку з цим необхідно визнавати дохід (витрати) від первісного визнання на кожну дату балансу, тоді залишку по рахунку 23 на дату балансу не буде. Проте, в кінці року фінансовий результат від первісного визнання може відрізнитися від того, що визначений на проміжну дату. Це очевидно, пов'язано з витратами, які ще будуть понесені на біологічні перетворення щодо продукції, яка вже була визнана в попередніх періодах. Тому фінансові результати в кінці року необхідно буде відкоригувати.

Для вирішення наведеної проблеми Б.В. Мельничуком наведено такі пропозиції:

1. підпунктом 7.4 Методичних рекомендацій визначено, що доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних доходів (витрат) в кінці звітного (календарного) року або на кожну звітну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної в кінці звітного (календарного) року;

2. у випадку дебетового сальдо у Балансі відобразитимуться витрати на біологічні перетворення по продукції, яка вже визнана у Балансі по окремій статті. Тому такий підхід є неприпустимим. У зв'язку з цим необхідно визнавати дохід від первісного визнання на кожну дату балансу. Тоді залишку по рахунку 23 не буде. Проте, в кінці року фінансовий результат від первісного визнання може відрізнитися від того, що визначений на проміжну дату. Тому необхідним буде відкоригувати фінансовий результат.

У сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати уже під час отримання продукції, а не після її реалізації з наступним уточненням на кожну дату балансу та на дату реалізації. В цьому випадку необхідно організувати облік доходів і витрат окремо від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

Відповідно до ПСБО 30 в примітках до річної фінансової звітності сільськогосподарського підприємства необхідно подавати дані щодо біологічних активів в розрізі груп про:

1. вартість наявних біологічних активів
2. вартісні зміни біологічних активів
3. метод та суттєві припущення, які були використані при встановленні справедливої вартості БА
4. обсяг виробництва біологічними активами сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів
5. доходи від первісного визнання та змін справедливої вартості БА
6. витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями груп БА
7. фінансовий результат від реалізації та зміни вартості БА
8. метод та суму нарахованої амортизації за біологічними активами та її вплив на фінансові результати.

Потребує розгляду питання оцінки продукції на дату балансу, як це передбачено п. 7.12 Методичних рекомендацій. На думку В. Моссаковського [18, с. 20], таку оцінку слід здійснити лише при складанні заключного балансу за рік, а також за вимогою користувачів звітності. Потреба в цьому викликана тим, що в окремих випадках необхідно розмежувати виробничі та збутові процеси між суміжними роками, а від цього значною мірою залежить оцінка результатів господарювання в цілому по економіці країни.

Відповідно до ПСБО 30 на дату балансу (як річного, так і проміжних) відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Винятком із вищезазначеного правила є: поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо відображається відповідно до ПСБО 9 (п.24) за найменшою із двох оцінок, або за первісною вартістю, або за чистою вартістю реалізації. Переоцінці підлягають біологічні активи у випадку, якщо відбулися зміни у справедливій вартості біологічних активів, або з'явилася можливість визначити справедливу вартість біологічних активів, які оприбуткувалися за первісною вартістю.

Нерозумілим є визначення фінансових результатів підприємств сільського господарства. Адже, більш правильнішим визначенням фінансового результату від реалізації запасів сільськогосподарської продукції та біологічних активів буде різниця між одержаним доходом від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів із їх справедливою вартістю на дату реалізації за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу [6].

Як зазначає В. Верхогляд [1, с. 26], з одного боку, згідно з ПСБО 30 у складі фінансових результатів (доходів) необхідно відображати: і доходи від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких проведена за справедливою вартістю (оборот за кредитом 701), – у рядку 010; і доходи від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (оборот за кредитом 710) – у рядку 040. Обороти за кредитом 710 наводяться також у вписуваному рядку 041 як розшифровка рядку 040. Тобто, фактично доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції у ф. №2-м відображаються двічі. З іншого боку, і ПСБО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства", і ПСБО 30 вимагають відображення у ф. №2-

м у складі витрат фактично понесені витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (матеріальних затрат, витрат на оплату праці, соціальне страхування, амортизацію необоротних активів та інших операційних витрат). Ця ситуація призводить до перекручування загального фінансового результату підприємства (завищується значення рядку 190), що, у свою чергу, є причиною нестиковки даних ф. №2-м та ф. №1-м "Баланс" (ряд. 350). Якщо при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визнані витрати (є оборот за дебетом 940 (дебет 84)), то жодної проблеми зі звітом немає. Адже, до доходів потрапить звичайна виручка від реалізації вказаних активів, а до витрат – затрати на виробництво плюс витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за первісною вартістю. А для всіх цих даних у ф. № 2-м є свої рядки.

Зазначену проблему можна врегулювати внесенням відповідних змін до ПСБО 25, яким затверджена ф. №2-м. До змін у П(С)БО 25 пропонуємо:

– не відображати доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рядку 040,

– суму доходів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції для збалансування показників включати до складу рядку 130 "Інші операційні витрати".

Обидва запропоновані випадки порушують норми П(С)БО 30 і П(С)БО 25. Виходом із ситуації, що склалася може бути подання з річною фінансовою звітністю письмового пояснення порядку заповнення вказаних рядків звітності.

Складності щодо застосування методики визначення фінансових результатів при первісному визнанні продукції у тваринництві пов'язані також з низкою інших чинників, таких як:

– незіставність товарної й валової продукції вирощування та відгодівлі тварин;

– неможливість використання ціни реалізації для оцінки валової продукції, оскільки якість тварин (вгодівельного) може бути визнана лише після закінчення відгодівельного періоду;

– витрати на вирощування молодняку тварин дуже суттєво відрізняються в процесі вирощування;

– необґрунтованість зіставлення значення тварин з точки зору тільки їх маси.

У ПСБО 30 "Біологічні активи" не враховано те, що для заповнення у формі 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств", а саме табл. 1 "Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції" графі 6, у якій наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, інформація про яку раніше брали з рахунку 90. З прийняттям ПСБО 30 для заповнення даної графі необхідно робити вибірку, так як в разі реалізації сільськогосподарської продукції оціненої за справедливою вартістю, по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізації" відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції [16, с. 58].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, з переходом нашої держави на ринкові умови господарювання сільськогосподарські підприємства уже зіткнулися з рядом проблем щодо регулювання витрат і доходів. ПСБО 30 "Біологічні активи" передбачає включення до загальної суми чистого прибутку сільськогосподарського підприємства доходів, які не підкріплені виручкою, що докорінно змінює термінологію визначення фінансового результату.

Залишається неврегульованим ряд питань обліку фінансових результатів. Недостатньо уваги приділено обґрунтуванню методичних принципів, відповідно до яких визначаються прибуток і збиток. Удосконалення потребує існуюча класифікація фінансових результатів та забезпечення користувачів операційною та достовірною інформацією. Уточнення потребує діючий порядок визначення фінансових результатів.

Щодо оцінки біологічних активів вважаємо найбільш прийнятним спосіб визначення справедливої вартості біологічних активів з використанням рівня інфляції. В результаті підприємство матиме прибуток і не буде занижена загальна вартість біологічних активів. Пропонуємо порядок оцінки поточних біологічних активів деталізувати за видами тварин.

Список використаної літератури:

1. *Верхогляд В.* Біологічні активи у ф. № 2-м: проблеми та рішення / В.Верхогляд // *Баланс-Агро* – 2008. – № 3(159). – С. 25-26. 2. *Гнатюк А.* Оцінка біологічних активів // А.Гнатюк. – Електронний ресурс. / Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/pdf/gnatyuk.pdf 3. *Голов С.Ф.* Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф.Голов // *Облік і фінанси АПК.* – 2006. – № 11. – С. 87-90. 4. *Гончаренко Н.* Визначення справедливої вартості біологічних активів / Н.Гончаренко // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 1. – С. 40-45. 5. *Гончаренко Н.В.* Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог ПСБО 30 “Біологічні активи” [Ел. ресурс] / Н.В. Гончаренко // *Облік і фінанси АПК.* – 2009. – № 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/9_Gonchar.pdf. 6. *Грачова Р.* Вивчаємо МСФЗ: біологічні активи в IAS 41 і П(С)БО 30 [Електронний ресурс] / Р.Грачова // *Дебет-Кредит.* – 2006. – № 47. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02828.html>. 7. *Грачова Р.* Усьому своя ціна / Р.Грачова // *Практична бухгалтерія.* – 2001. – № 27. – С. 8. 8. *Гринчишин Я.М.* Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю: (наукові конференції) [Ел. ресурс] / Я.М.Гринчишин. – Режим доступу: <http://intkonf.org/ken-grinchishin-yam-teoretichni-i-praktichni-problemi-otsinki-biologichnih-aktiviv-za-spravedlivoyu-vartistyu/> 9. *Гузар Б.С.* Особливості обліку поточних біологічних активів тваринництва / Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. // *Економіка АПК.* – 2008. – № 3. – С. 32-40. 10. *Гузар Б.С.* Удосконалення обліку продукції довгострокових біологічних активів тваринництва / Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. // *Економіка АПК.* – 2008. – № 5. – С. 108. 11. *Жук В.М.* Облік біологічних активів: як підготуватись до його запровадження / В.М. Жук // *Облік і фінанси АПК.* – 2006. – № 12. – С. 115-117. 12. *Канцуров О.О.* Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до ПСБО 30 “Біологічні активи” / О.О.Канцуров // *Облік і фінанси АПК.* – 2006. – № 11. – С. 91-95. 13. *Кононенко В.А.* Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції тваринництва [Ел. ресурс] / В.А.Кононенко // *Аграрний вісник Причорномор'я.* – 2009. – № 49. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2009_49/Kononenko%20V.A.pdf. 14. *Кугай І.П.* Оцінка біологічних активів [Ел. ресурс]. / Режим доступу. http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/48076.doc.htm 15. *Мельничук Б.В.* Витрати та собівартість в умовах застосування П(С)БО 30 “Біологічні активи” / Б.В.Мельничук // *Вісник ЖДТУ.* – 2006. – № 2 (36). – С. 77. 16. *Мельничук Б.В.* Вплив ПСБО 30 на визначення кола платників ФСП. Б.В.Мельничук / [Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи]: 11 Міжнародна наук.-практ. Конф.: Зб.тез та виступів. – К.:ІНЦ ІАЕ, 2006. – С. 58. 17. *Михайлов М.Г.* Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 “Біологічні активи” / М.Г.Михайлов, О.О.Баранік, О.А.Мельник // *Облік і фінанси АПК.* – 2006. – № 12. – С. 100-107. 18. *Моссаковський В.* Облік біологічних активів / В.Моссаковський, Т.Кононенко, С.Кучеркова // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2007. – № 6. – С. 17-24. 19. *Моссаковський В.* Облік біологічних активів / В.Моссаковський // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2009. – № 4. – С. 38-40. 20. *Нехай В.А.* Методи економічного аналізу в антикризовому управлінні сільськогосподарськими підприємствами [Ел. ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_38/24.htm 21. *Палюх М.* Нові підходи до організації обліку на підприємствах агропромислового виробництва. / М.Палюх, Н.Скирпан // *Економічний аналіз.* – 2010. – Випуск 6. – С. 56-60. 22. *Сук П.Л.* Формування собівартості продукції в сільському господарстві [Ел.ресурс] / П.Л.Сук // *Вісник ЖДТУ.* – № 1 (47). – Режим доступу http://www.nbu.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/econ/2009_1/25.pdf 23. *Тодорова Л.* Учет биологических активов [Ел. ресурс]: автореф. дис. канд. эк. наук: 16.11.07 / Л.Тодорова. – Кишинев, 2007. – Режим доступу: http://www.cnaa.md/files/theses/2007/.../ludmila_todorov_abstract_ru.pdf

КЛИМЕНКО О.П. – аспірант Національного університету біоресурсів і природокористування України