

ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИНИЦТВА

(Науковий керівник д.е.н., проф. Цаль-Цалко Ю.С.)

У статті розглянуто теоретичні аспекти обліку справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, з'ясовано особливості визначення їх справедливої вартості за відсутності активного ринку сільськогосподарської продукції

Ключові слова: *справедлива вартість, біологічні активи рослинництва*

Постановка проблеми. З 1 січня 2007 р. набрало чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", яким внесено суттєві зміни до бухгалтерського обліку в сільському господарстві. У зв'язку з цим появилось багато питань, які не мають однозначного вирішення в теорії і практиці, зокрема щодо формування інформації про поточні біологічні активи рослинництва, оцінки сільськогосподарської продукції, відображення на рахунках бухгалтерського обліку її наявності та руху, формування та облік справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вчених і практиків відбувається широка дискусія з питань ведення обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. В ній приймали активну участь В.М. Пархоменко, В.М. Гаврилюк, М.Ф. Огійчук, В.М. Жук та інші вчені [2].

Мета статті – обґрунтувати облік справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва.

Викладення основного матеріалу. З прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", вітчизняний облік суттєво змінився. Очевидним став факт орієнтації обліку аграрного виробництва на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що підтверджує наявність відповідного М(С)БО 41 "Сільське господарство", зміст якого відповідає національному стандарту 30 "Біологічні активи".

Справедлива вартість є сумою, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими, незалежними сторонами. Використання такої оцінки, що передбачено нормативними вимогами, є обов'язковим для господарюючих суб'єктів, однак не стало ще економічно виправданим та організаційно забезпеченим.

Згідно П(с)БО 30 «Біологічні активи» визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За відсутності активного ринку їх справедлива вартість визначається:

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

2) за ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

3) за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію, наприклад, за вартістю сільськогосподарської чи іншої продукції, яка може бути отримана при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів [1].

Що ж до їх оцінки за справедливою вартістю, то необхідно, щоб було дотримано двох умов (див. рис.1)

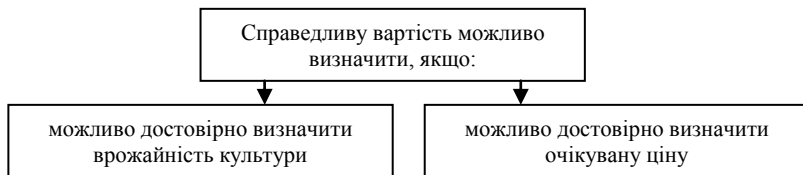


Рис. 1. Умови для визначення справедливої вартості незрілих поточних біологічних активів рослинництва

Процедура визначення справедливої вартості досить складна і зумовлює збільшення затрат часу на ведення обліку і складання звітності, вимагає додаткового навантаження або залучення відповідних фахівців, збору і опрацювання необхідної інформації. Все це тільки збільшить витрати сільськогосподарських підприємств і зменшить дохід. Таким чином, визначення справедливої вартості біологічних активів можуть забезпечити лише великі аграрні підприємства з високим рівнем організації бухгалтерського обліку та фінансового менеджменту.

Облік біологічних активів ведеться на різних субрахунках рахунків 21 «Поточні біологічні активи» залежно від того, за якою вартістю вони обліковуються.

В галузі рослинництва до об'єктів обліку, на які поширюється дія П(С)БО 30 відносяться поточні біологічні активи, тобто посіви сільськогосподарського культур та сільськогосподарська продукція, які передбачено обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю».

Тому для малих суб'єктів господарювання в аграрній сфері (приватних підприємств, фермерських господарств та інших) при виборі методики оцінки біологічних активів рослинництва доцільно надати можливість альтернативи вибору або за фактичною собівартістю, або за справедливою вартістю з внесенням відповідних змін в П(С)БО 30 [3]. Застосування справедливої вартості в сільському господарстві України є складним і передчасним.

Первісне визнання продукції рослинництва та додаткових біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю, без врахування частини витрат на збут (витрат на місці продажу). Визначення справедливої вартості відбувається на основі даних про ціни на подібну продукцію, що склалися на активному ринку [7, с. 49].

Таким чином, нове нормативно-правове регулювання обліку виробництва вносить значні корективи у його ведення. Найболючішим питанням "нового" обліку стала методика оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, що в умовах аграрного виробництва є складною задачею, для вирішення якої потрібний додатковий час, кваліфіковані кадри з маркетингової

політики підприємства та кошти на утримання відповідних комісій по визначенню справедливої вартості.

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішньогосподарського виробничого споживання – зерно на посів, корми на годівлю тварин. Таку продукцію логічно оцінювати за виробничою собівартістю. Вона є сировиною (напівфабрикатом) для виробництва.

Під час визначення справедливої вартості присутній суб'єктивний підхід. По-перше на ряд видів продукції відсутній активний ринок, а по-друге ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації. Наприклад, ціна на овочі і фрукти може декілька разів змінюватися протягом місяця. Фактичної собівартості продукції під час її оприбуткування немає..

Отже, справедлива вартість і фактична собівартість, які можна використовувати для оцінки продукції під час її визначення є умовними величинами. Тому при встановленні ціни на продукцію, що поступає з виробництва, необхідно керуватися принципом обачності, який визначений законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [6] та 4 НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5]. Принцип обачності передбачає, що методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Методичними рекомендаціями [4] передбачено первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відображати за дебетом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” і кредитом рахунку 23 “Виробництво”. При цьому продукцію оцінюють за її справедливою вартістю, а відхилення від неї показують на рахунках 71 “Інший операційний дохід” (дохід від первісного визнання) і 94 “Інші витрати операційної діяльності” (витрати від первісного визнання) в кореспонденції з рахунком 23. Аналогічні записи будуть також у разі оцінки продукції за її плановою собівартістю. Таким чином, різниця між справедливою вартістю або плановою собівартістю продукції і врахованими витратами становить дохід і показується шляхом збільшення витрат: дебет рахунку 23 і кредит рахунку 71. Вважаємо, що такий запис робити не логічно. Адже сума витрат не може змінюватися від способу оцінки одержаної продукції. Витрати мають залишатися такими, якими вони є, якщо ми хочемо мати інформацію про рівень собівартості продукції. Саме для підрахунку витрат використовується дебет рахунку 23. Їх не можна змінювати в залежності від наших побажань і прийнятих методик. Витрати є такі, які фактично проведені, і не логічно їх збільшувати за рахунок доходів. Тому дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції пропонуємо відображати за дебетом рахунків 21 “Поточні біологічні активи” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” з кредита рахунку 71 “Інший операційний дохід”, а не із кредита рахунку 23 “Виробництво”.

Залишається ще маса невирішених дискусійних питань, які ставлять під сумнів ефективність нововведень в облік сільськогосподарського виробництва.

Висновки. Сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується для внутрішньогосподарських потреб, має відображатися за справедливою вартістю, яка встановлюється на рівні фактичної виробничої собівартості.

Список використаної літератури:

- 1.П(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Голотюк Л. С. Проблеми оцінки біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю в сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Голотюк // Ефективна економіка. – 2014. - № 12. – С. 30.
- 3.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
- 4.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
- 5.Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. В.М. Жука - К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.
6. Соловійов О. Фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності: як він залежить від методу обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції / О. Соловійов // Все про бухгалтерський облік. – 2015. - № 7. – С. 26 – 29.
- 7.Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2007. - № 10-11. - С. 34 - 42.

References:

- 1.P(S)BO 30 «Biologichni aktivu» from 18.11.2005 № 790 [Electronic resource]. – Access mode <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
- 2.Golotyuk L. Problems of assessment of biological assets livestock at fair value in the agricultural enterprises / HP, Golotyuk // Efficient economy. – 2014. - No. 12. – S. 30.
3. Methodological recommendations on accounting of biological assets, approved by order of Ministry of Finance of Ukraine of 29 December 2006 № 1315. – Mode of access : <http://www.rada.gov.ua>.
4. National provision (standard) of accounting 1 «Zagalni vumogu do finansovoi zvitnostsi», approved order of the Ministry of Finance of Ukraine from February 7, 2013 No. 73, registered in the Ministry of justice of Ukraine on February 28, 2013 No. 336/22868. – Mode of access : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Accounting for agricultural activities: textbook / under the editorship of V. M. Zhuk - K.: Publishing company "Jur-agro-Vesta", 2007. - 368 with
6. Soloviev A. the Financial results from agricultural activity: it depends on the method of accounting for biological assets and agricultural products / A. Solovyov // All about accounting. – 2015. - No. 7. – S. 26 – 29.
7. Suk L. K., Suk P. L. Accounting for biological transformation of the current biological assets of plant-growing // Accounting in agriculture. - 2007. - No. 10-11. - P. 34 - 42.

КЕРЕЧАНИН Інна Олександрівна – магістр Житомирського національного агроекологічного університету, спеціальність «Облік і оподаткування».

Наукові інтереси: обліково-методичні аспекти бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва