

УДК 657.42

Чередніченко Валерія Олександрівна

студентка

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

МЕТОДИКА ОЦІНКИ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ВАРТІСТЬ АКТИВІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація.** У статті розглянуто основні методичні засади обліку біологічних активів аграрних підприємств. Особлива увага приділена проблемам оцінки поточних та довгострокових біологічних активів. Зокрема, узагальнено основні аспекти проведення оцінки залежно від виду біологічних активів та моменту оцінювання. Виокремлено основні проблеми, що виникають при оцінці біологічних активів в аграрних підприємствах, в тому числі при визначенні справедливої вартості таких активів.*

***Ключові слова:** біологічні активи, оцінка біологічних активів, справедлива вартість, ціна активного ринку, оцінка на дату балансу.*

Постановка проблеми. В ринкових умовах ключовою метою функціонування аграрного підприємства є забезпечення його стійкого економічного розвитку, що основною мірою залежить від ефективного управління процесами відтворення поточних та довгострокових біологічних активів. Зокрема, достовірна, своєчасна та якісна інформація про вартість біологічних активів є важливим показником для організації та контролю за процесом виробництва сільськогосподарської продукції на аграрному підприємстві. Саме тому надзвичайно важливим є значення

методики оцінки біологічних активів враховуючи їх вид та порядок отримання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній і зарубіжній літературі багато авторів приділяло увагу питанню, що стосується дослідження обліку біологічних активів, зокрема методики та проблем їх оцінки. Значний внесок у дослідження цих питань зробили Н. Гончаренко [12], Н. Гура [11], В. Жук, В. Моссаковський, Н. Овчарова [13], М. Огійчук, Л. Сук. Проте на даний час існує низка невирішених проблем, які ускладнюють практичні аспекти оцінки біологічних активів та потребують належного наукового обґрунтування.

Метою статті є систематизація та критичний аналіз підходів до оцінки довгострокових та поточних біологічних активів аграрних підприємств як елементу методу бухгалтерського обліку для визначення можливих напрямів їх розвитку.

Виклад основного матеріалу. Зважаючи на те, що біологічні активи є досить специфічними об'єктами обліку, притаманними лише для аграрних підприємств, тому методи здійснення їх оцінки будуть мати свої особливості.

На сьогоднішній день відсутня єдина система оцінки біологічних активів. П(С)БО 30 "Біологічні активи" [2] та Методичні рекомендації [9] залишають певну варіативність підходів до оцінки біологічних активів на аграрному підприємстві з метою найбільш достовірного відображення їх вартості та з урахуванням потреб користувачів облікової інформації. Саме тому оцінка одного і того самого об'єкта бухгалтерського обліку може бути здійснена із застосуванням різних методичних підходів залежно від потреб користувачів та їх запитів [13, с. 411].

Оцінка біологічних активів повинна проводитись з врахуванням дати певних господарських операцій відносно біологічних активів, класифікації біологічних активів та способу їх отримання та (рис 1).

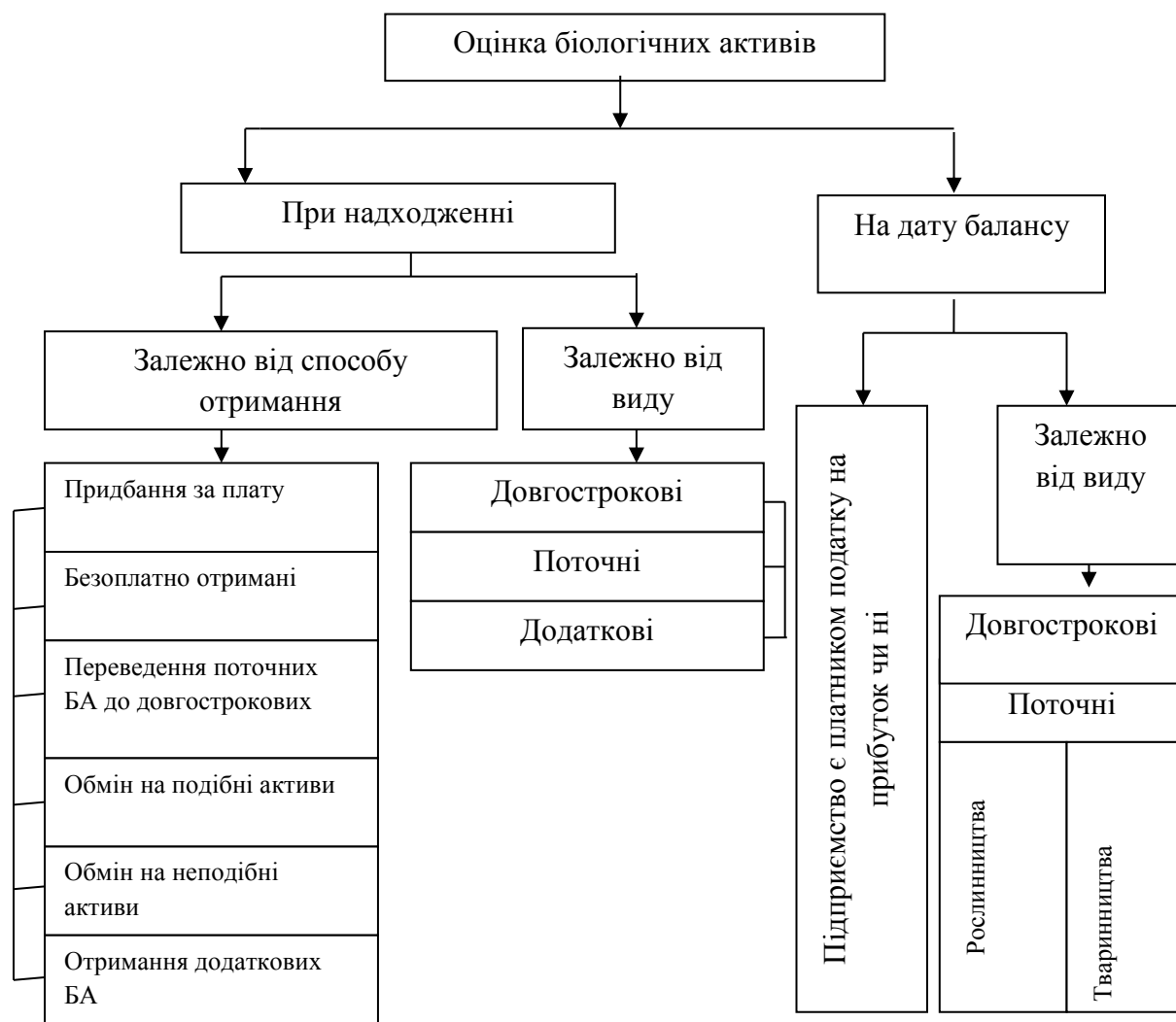


Рис. 1. Основні чинники, які визначають спосіб оцінки біологічних активів

Джерело: розроблено авторами за даними [9]

Як видно з рис. 1, визначальним фактором при оцінці біологічних активів є момент оцінювання: при надходженні чи на дату балансу. Кожна з цих дат оцінки має свої особливості і вплив на спосіб оцінки, тому розглянемо кожен з них окремо.

При надходженні вибір оцінки біологічних активів буде залежати від способу отримання (табл. 1) та їх поділу за такою класифікаційною ознакою як період отримання економічних вигід:

- поточні біологічні активи — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом

періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі;

- довгострокові біологічні активи — всі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
- додаткові біологічні активи — біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [2; 9].

Таблиця 1

Оцінка біологічних активів залежно від шляхів їх надходження

Спосіб отримання	Порядок визнання та оцінки в обліку		
Придбання за плату	Довгострокові	Первісна вартість(фактичні витрати, понесені за отримання), визначена відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»	
	Поточні	Первісна вартість(собівартість поточних біологічних активів), визначена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»	
Безоплатне отримання від фізичних або юридичних осіб	За справедливою вартістю із урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю.	Довгострокові	На справедливую вартість збільшується додатковий капітал.
		Поточні	На справедливую вартість збільшується інший операційний дохід.
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованих цілях.		
При переведенні поточних БА до складу довгострокових	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.		
Обмін на подібний актив	Справедлива вартість переданого активу		
Обмін на неподібний актив	Справедлива вартість переданого активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), які підлягають сплаті (отриманню) за обмінною операцією		
Отримання БА в результаті біологічних перетворень	Додаткові	Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу або виробнича собівартість відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	

Джерело: розроблено автором за даними [2; 9]

Таким чином, як видно з табл. 1, у всіх випадках, крім придбання за плату, при надходженні біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю. Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [4]. Справедлива вартість повинна визначатися на основі цін активного ринку, на якому підприємство планує продавати біологічні активи. Якщо ж інформація про ринкові ціни на біологічні активи відсутня, то справедлива вартість повинна визначатися за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою за допомогою відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків активу відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів".

На практиці визначення справедливої вартості має певні труднощі і загалом є складною ділянкою в обліку, адже виникає питання щодо об'єктивності такої оцінки при постійному коливанні цін, можливій відсутності активного ринку чи інформації про ринкові ціни на окремі біологічні активи. Саме тому залежно від умов господарювання та особливостей біологічних активів підприємство може самостійно визначити методику оцінки та відобразити це в наказі про облікову політику. Варто зазначити, що оцінку справедливої вартості біологічних активів можна здійснювати двома способами:

- створення комісії з оцінки майна підприємства, до якої залучають фахівців з маркетингу, фахівців матеріально-технічного забезпечення, бухгалтерів та інших;
- залучення спеціалізованої оцінної організації — це можуть бути юридичні особи або фізична особа - оцінювач, що має відповідний сертифікат і ліцензію.

Результат оцінки біологічних активів комісією з оцінки майна або

спеціалізованою оцінною комісією відображається в Акті оцінки біологічних активів. Цей документ не має законодавчо встановленої форми, тому комісія повинна його розробити за погодженням з керівником підприємства.

Для формування релевантного інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку не менш важливою за оцінку при надходженні є оцінка біологічних активів на звітну дату. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [2] на дату проміжного та річного балансу біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, що зменшена на суму очікуваних витрат на місці продажу, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації.

Варто зауважити, що на дату балансу біологічні активи не завжди оцінюються за справедливою вартістю. Винятками при цьому є або неможливість визначення справедливої вартості, або якщо підприємство є платником податку на прибуток (табл.2).

Таблиця 2

Оцінка біологічних активів на дату балансу, якщо справедливу вартість визначити неможливо або підприємство є платником податку на прибуток

Вид біологічних активів		Нормативно-правовий документ, яким регламентується	Порядок визначення та оцінки в обліку
Довгострокові біологічні активи		П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів"	За первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності
Поточні біологічні активи	рослинництва	П(С)БО 9 "Запаси"	Як незавершене виробництво(за фактичною собівартістю)
	тваринництва		За первісною вартістю
Додаткові біологічні активи			

Джерело: розроблено автором за даними [2; 9]

Варто зауважити, що на дату балансу при оцінці довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких неможливо визначити, від первісної вартості таких активів вираховується як знос, так і втрати від зменшення корисності. В такому випадку суму зносу необхідно визначити прямолінійним методом і, віднявши її від первісної вартості, отримаємо залишкову вартість біологічних активів, яка включається у підсумок балансу. При цьому зменшення корисності активів визначається і впливає на вартість біологічних активів лише за наявності таких ознак:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очіувалось;
- фізичне пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;
- збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотку або інших ринкових ставок доходу від інвестицій;
- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
- суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;
- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очіувалось [3].

Якщо на підприємстві є наведені вище ознаки біологічних активів, тоді необхідно визначити суму їх очікуваного відшкодування . Сума очікуваного відшкодування активу — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу [3]. Методику розрахунку цих двох

вартостей наведено в пп. 9-12 П(С)БО 28 "Зменшення корисності" [3]. У випадку зменшення корисності довгострокових біологічних активів підприємства відповідно зменшується і їх вартість у балансі, а у випадку відновлення корисності на звітну дату — збільшується на суму вигід від відновлення корисності.

Поточні та додаткові біологічні активи, справедливу вартість яких не можливо визначити на дату балансу, оцінюються за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 9 "Запаси", крім поточних біологічних активів рослинництва, які визначаються як незавершене виробництво.

Оцінка біологічних активів на звітну дату значною мірою впливає на валюту балансу і є визначальною для подальшого прийняття управлінських рішень. При цьому оцінювання довгострокових і поточних біологічних активів за справедливою вартістю дає змогу реальніше відображати їх вартість в балансі, що є досить важливим при порівнянні показників фінансової звітності різних підприємств та проведенні аналізу структури їх майна. Проте, з іншого боку, оцінка активів за справедливою вартістю має ряд проблем (рис. 2).

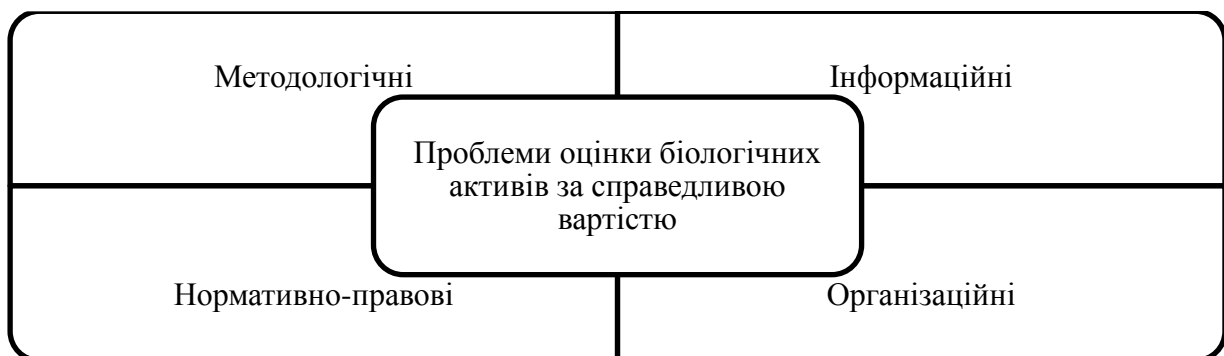


Рис. 2. Проблеми застосування справедливої вартості при оцінці біологічних активів

Джерело: розроблено автором

Варто зауважити, що оцінка за справедливою вартістю суперечить НП(С)БО 1 " Загальні вимоги до фінансової звітності", а саме принципу історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів,

виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [1]. Також деякою мірою порушується принцип обачності: до фінансових результатів від основної діяльності включаються фінансові результати від первісного визнання додаткових біологічних активів та фінансові результати від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу. В такому випадку, якщо справедлива вартість перевищує фактичну собівартість на аграрному підприємстві виникає "нереальний" дохід. Тому, вважаємо, що доцільно результат переоцінки біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, відображати не на рахунках класу 7, а включати його до додаткового капіталу за аналогією з П(С)БО 7 "Основні засоби".

Не варто забувати ще й про організаційні проблеми щодо оцінки біологічних активів: створення постійно діючої комісії або залучення спеціальної оцінної організації потребує додаткових відповідно трудових і фінансових витрат для аграрних підприємств. Також на практиці часто виникають труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості біологічних активів через часті коливання цін на ринку, відсутність активного ринку або інформації про ринкові ціни.

Висновки і пропозиції. Для формування релевантної та достовірної інформації у фінансовій звітності аграрних підприємств важливою складовою облікової роботи є оцінка вартості поточних та довгострокових біологічних активів. При проведенні оцінювання вартості даних об'єктів обліку необхідно враховувати момент оцінювання, класифікаційні ознаки об'єкта оцінювання, потреби окремих груп користувачів, а також наявність інших обмежень та додаткових умов. Саме тому при виборі методів оцінки біологічних активів, зокрема визначенні справедливої вартості, аграрні підприємства мають врахувати всі означені аспекти та закріпити їх в наказі про облікову політику.

Література

1. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до річної фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 / База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 / База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств": наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 / База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246т / База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 / База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 13 «Оцінка за

- справедливою вартістю» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 №1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536.
- 10.Бразілій Н.М. Концептуальні підходи до вартісного вимірювання в системі бухгалтерського обліку / Н.М. Бразілій // Вісник університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 235–238.
- 11.Гура Н. О. Проблеми оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції [Електронний ресурс] / Н. О. Гура, І. О. Цибах // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". – 2018. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/1519979538585.pdf>.
- 12.Гончаренко Н.В. Справедлива вартість біологічних активів: методичні засади та напрями вдосконалення / Гончаренко Н.В.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 30-34.
- 13.Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації / Н.В. Овчарова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1(2). – С. 411-417.