

УДК 657.42

Овчарова Н.В.

ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ

У статті розглянуто методичні засади обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України. Зокрема, основна увага приділена проблемам оцінки біологічних активів: систематизовано ключові аспекти проведення оцінки біологічних активів з урахуванням їх класифікації, шляхів надходження та основних стадій облікового процесу; сформовано алгоритм вибору методу оцінки біологічних активів на дату балансу з урахуванням існуючих обмежень; виділено основні проблеми, що виникають у сільгоспідприємств при їх оцінці, зокрема в аспектах визначення справедливої вартості таких активів.

Ключові слова: біологічні активи, оцінка біологічних активів, справедлива вартість, оцінка на дату балансу.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ефективність управління процесами відтворення поточних та довгострокових біологічних активів значною мірою залежить від якісного, своєчасного і достатнього інформаційного забезпечення щодо визначення їх вартості. Оцінка є основним елементом бухгалтерського обліку, який дає змогу отримати інформацію про майно підприємства та його зобов'язання, що в подальшому знаходить свої відображення в фінансовій звітності підприємства. Зважаючи на те, що біологічні активи генерують виручку сільськогосподарського підприємства, оскільки їх вартість може становити до 40-50 % валюти балансу, саме оцінка цих активів займає ключову роль у процесі підготовки фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Особливо важливого значення набуває методика оцінки біологічних активів з урахуванням їх класифікації, шляхів надходження та основних стадій облікового процесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми оцінки об'єктів бухгалтерського обліку при формуванні вартості бізнесу розглядаються у працях таких науковців, як: Н. Бразілій [1], М. Корягін [3], Ю. Цаль-Цалко [13] та інші. Питання обліку і оцінки біологічних активів висвітлено у працях вітчизняних вчених-економістів: В. Жук [2], П. Кузьмович [4], В. Моссаковський [8], М. Огійчук [9], Н. Перевозник [10], Л. Сук [12] та інші. Разом з тим, незважаючи на значну кількість наукових публікацій з цієї проблематики, існує об'єктивна потреба у комплексному обґрунтуванні питань, пов'язаних з проведенням оцінки біологічних активів, основних проблем та перспектив її розвитку.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є дослідження та узагальнення основних підходів до оцінки біологічних активів у системі бухгалтерського обліку з метою визначення перспективних напрямів їх розвитку.

Опис основного матеріалу дослідження.

Здійснення оцінки об'єктів біологічних активів є однією із найважливіших передумов формування достовірної та релевантної інформації системою бухгалтерського обліку, необхідної для управління сільськогосподарськими підприємствами. Вона не лише є складовою методу бухгалтерського обліку та загальним вимірником усіх господарських засобів, джерел, процесів, а і базовим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності; передумовою функціонування інших елементів методу бухгалтерського обліку; вираженням інтересів основних стейкхолдерів підприємства [1, 3, 13].

Нині відсутня єдина система оцінки біологічних активів. Значна варіативність підходів до оцінки, в тому числі і біологічних активів, обумовлена не тільки специфікою самих об'єктів, особливими умовами їх функціонування та господарськими процесами, пов'язаними з їх рухом, а й існуванням різноманітних користувачів інформації та їх цільовими потребами. Кожен контрагент обирає ті методи, які найбільш достовірно відображають вартість активів у тому розумінні, яке відповідає потребам користувачів такої інформації.

Як наслідок, у системі обліку оцінка одного й того ж об'єкта біологічних активів може бути здійснена на основі використання різних методичних підходів, залежно від запитів користувачів та їх цілей.

У вітчизняній практиці особливості оцінки біологічних активів сформувалися з урахуванням класифікації біологічних активів, шляхів їх надходження та дати оцінки відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів біологічних активів (рис 1).

Перша група факторів, які впливають на порядок оцінки біологічних активів, це порядок їх визнання та їх класифікація. Незважаючи на те, що існує значна кількість класифікаційних ознак біологічних активів, на порядок їх оцінки більшою мірою впливає поділ на:

- 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 – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами;
- додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетво-

рень. Біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [5,11].

Саме такий поділ обумовлює особливості оцінки біологічних активів у залежності від стадій облікового процесу (рис.2).

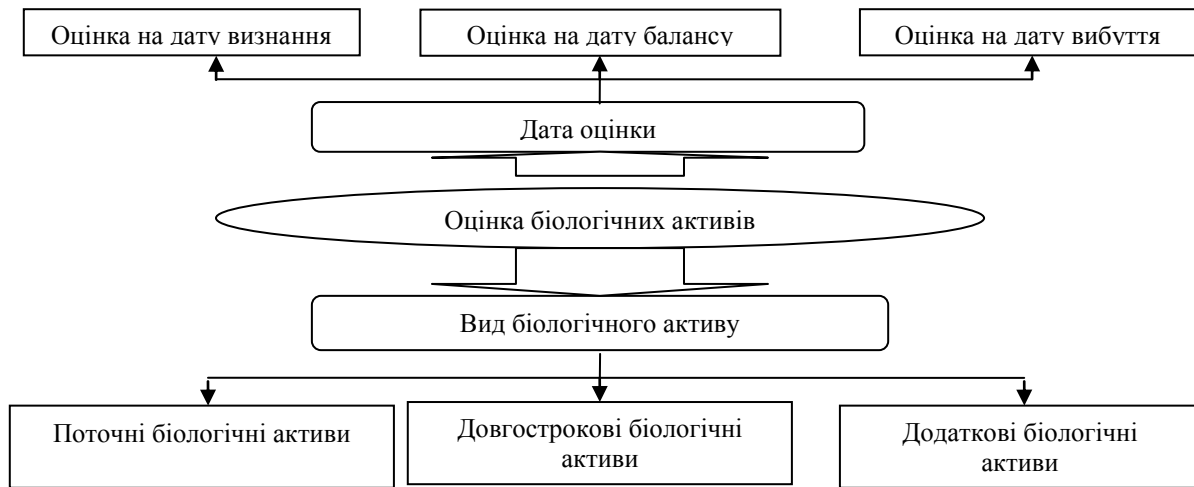


Рис. 1. Основні чинники, що визначають порядок оцінки біологічних активів

Джерело: складено автором

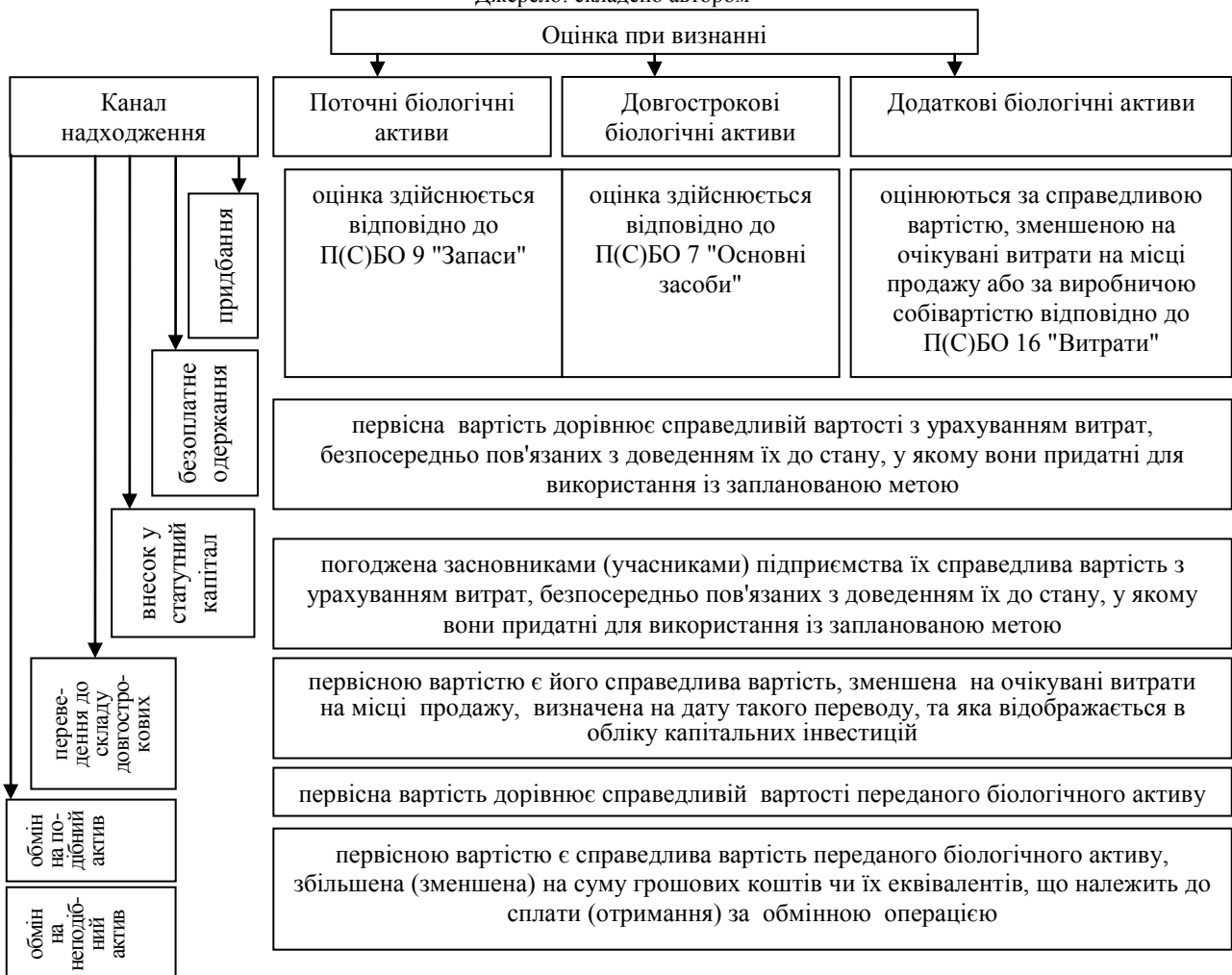


Рис. 2. Оцінка біологічних активів на дату балансу*

*Джерело: складено автором на підставі [5,11].

Саме означені елементи повинні бути передбачені в наказі про облікову політику. Особливу увагу слід звернути на порядок оцінки додаткових біологічних активів та сільсько-господарської продукції. На сьогодні, у зв'язку зі змінами з 2011 р. фактично сформувалися два підходи до їх оцінки. Раніше їх оприбутковували лише за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Наразі платники податку на прибуток мають змогу їх оцінювати при первісному визнанні також і за виробничою собівартістю або собівартістю за прямими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Важливого значення для подальшого формування релевантного інформаційного забезпечення про вартість біологічних активів має їх оцінка на дату балансу.

Необхідно зазначити, що в П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок оцінки біологічних активів описаний вкрай стисло, тому про окремі аспекти оцінки можна більш детально дізнатися з Методичних рекомендацій з бухгалтерського

обліку біологічних активів № 1315, а також з міжнародних стандартів.

За умов загального підходу на дату проміжного і річного балансу біологічні активи відображаються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [5].

До витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться [11].

Виходячи з вимог національного законодавства на сьогодні за умов існування певних обмежень та умовностей сформувалося два підходи до оцінки біологічних активів на дату балансу: оцінка за первісною вартістю (залишковою вартістю) або справедливою вартістю. Обрання одного із цих підходів зумовлює подальший вибір елементів облікової політики щодо біологічних активів (рис. 3).

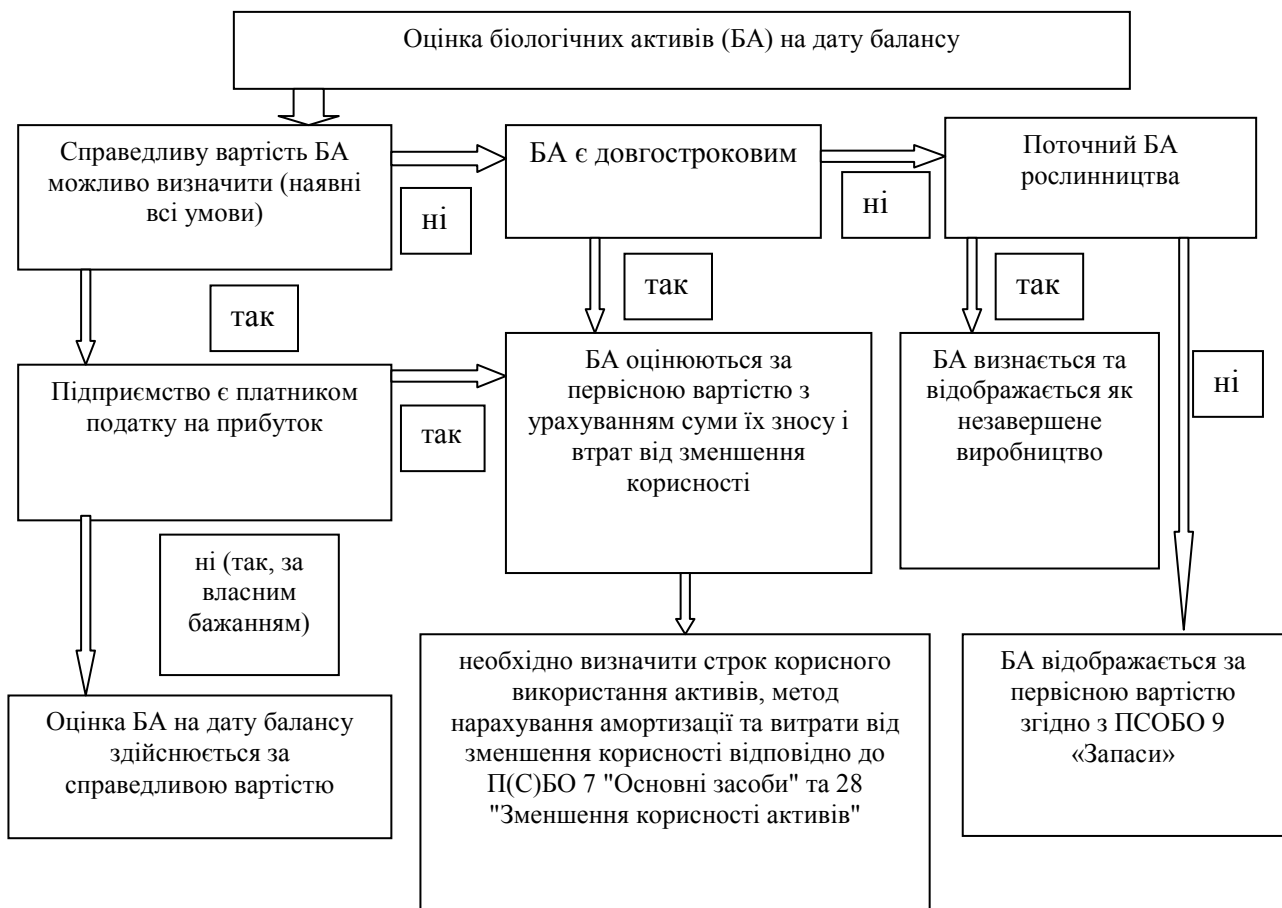


Рис. 3. Алгоритм оцінки біологічних активів на дату балансу*

*Джерело: складено автором

Навіть такий загальний порядок вказує на те, що оцінка на дату балансу може бути на практиці досить складним процесом, особливо зважаючи на існування досить широкого кола

обмежень та умовностей. Переважно ці умовності стосуються певних правил можливості визначення справедливої вартості біологічних активів.

Визначаючи справедливу вартість біологічних активів, сільгосп-підприємствам необхідно керуватися не тільки ПСБО 30 та МСБО 41 «Сільське господарство», а й враховувати методологічні засади, сформовані в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», в якому об'єднані різні підходи до визначення справедливої вартості, в тому числі визначені і в МСБО 41 [6].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарської продукції [11].

За більш детальним алгоритмом визначення головного, чи за його відсутності найсприятливішого ринку, сільськогосподарські підприємства повинні звернутися до МСФЗ 13 [6].

Разом з цим, визначення головного (найсприятливішого) ринку, це не єдина умова можливості оцінки біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю.

До основних умов, які обмежують можливість визначення справедливої вартості біологічних активів, слід віднести:

- відсутність наявної інформації про ринкові ціни на біологічні активи або про останню ринкову ціну на такий чи подібний актив;
- наявність суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищах, у якому діє підприємство;
- відсутні дані про додаткові показники, які характеризують рівень цін на такі активи;
- неможливість визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від довгострокового біологічного активу.

Враховуючи означені обмеження за відсутності активного ринку відповідно до вимог існуючої нормативно-правової бази [5, 6, 11] справедлива вартість біологічних активів визначається:

– за останньою ринковою ціною операції з такими активами, але лише за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищах, де діє підприємство;

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

– за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію. При цьому, обираючи цей підхід підприємство може самостійно встановити склад таких показників, розробити порядок їх визначення, а також методику оцінки біологічних активів із застосуванням зазначених показників;

– за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою

відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», у разі відсутності інформації про ринкові ціни і якщо біологічний актив є довгостроковим. Відповідно до вказаного вище стандарту теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається шляхом застосування відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації).

Крім цього, здійснюючи оцінку біологічних активів за справедливою вартістю, необхідно враховувати: зрілі чи не зрілі ці біологічні активи; у разі якщо це біологічні активи рослинного походження на активному ринку, то оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення чи без урахування таких показників; чи наявні обтяжливі контракти тощо.

Отже, постає необхідність в аналізі значного масиву інформаційних джерел. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [5] визначено, що підприємство може самостійно обирати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Основним джерелом інформації про ціни на активних ринках є дані цінового моніторингу, розміщені на веб-сайтах органів державного регулювання сільського господарства та провідних консалтингових фірм, що здійснюють дослідження аграрних ринків в Україні, дані про середні ціни в області на певні види сільськогосподарської продукції, подані регіональним управлінням статистики тощо.

На практиці ж виникають труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів (особливо побічної продукції), адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, та/або інформація про ринкові ціни. Далеко не всі сільськогосподарські підприємства мають доступ до мережі Інтернет або можуть скористатися достовірною інформацією через платний доступ до сайтів тощо.

Обраний метод оцінки на дату балансу безпосередньо вплине на організаційні аспекти проведення оцінки біологічного активу. За умови, якщо підприємство обрало метод, що передбачає оцінку біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю, постає питання про необхідність створення постійно діючої комісії.

Для систематизації інформації щодо оцінки активів за справедливою вартістю суб'єкт господарювання зобов'язаний складати: протоколи засідання комісії; акти визначення справедливої вартості за видами біологічних активів та сільгосп-продукції; документи, що підтверджують ринкові ціни, прийняті для розрахунку справедливої вартості; висновки та розрахунки комісії, виконані при застосуванні методів експертної оцінки та прийняття цін;

звіти про оцінку ринкової вартості, підготовлені незалежними оцінювачами [12, 2].

Складна методологія визначення справедливої вартості, особливо за умови відсутності активного ринку, визначення справедливої вартості активів значною мірою набуває суб'єктивного характеру, а отже вимагає високої кваліфікації бухгалтерів, оскільки при застосуванні різних моделей результати оцінки можуть відрізнятися, що потребуватиме додаткових ресурсів у разі звернення до професійних оцінювачів.

Таким чином, процедура визначення справедливої вартості досить складна і зумовлює збільшення витрат часу та подекуди додаткових фінансових ресурсів на ведення обліку і складання звітності. Разом з цим, обираючи метод оцінки необхідно враховувати, що справедлива вартість за умов її точного розрахунку дає можливість отримати більш релевантну інформацію про вартість біологічних активів.

Превалювання оцінок за історичною собівартістю над оцінками за справедливою вартістю біологічних активів є предметом гострої полеміки серед фахівців бухгалтерського обліку. Досить обґрунтованим на нашу думку є аналіз причин неефективності використання справедливої вартості, проведений В. Моссаковським [8], який виділяє такі основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю:

- 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;
- ця 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 стосовно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

Разом з цим, проблеми, які виникають на окремих етапах оцінки біологічних активів, мають різний характер та можуть бути згруповані в розрізі організаційного, нормативно-правового, інформаційного та методологічного аспектів.



Рис. 4. Основні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю*

*Джерело: складено автором

Саме керуючись частково означеними аргументами в більшості сільськогосподарських підприємствах оцінка біологічних активів здійснюється лише за первісною вартістю, хоча в наказі про облікову політику може бути визначений і протилежний метод. Разом з цим, навіть зважаючи на існуючі проблеми при формуванні справедливої вартості біологічних активів, в окремих випадках її визначення просто не уникнути.

Урешті-решт навіть, якщо підприємство обрало метод, що передбачає оцінку біологічних активів на дату балансу за історичною (залишковою) вартістю, необхідно враховувати, що відповідно до ПСБО 30 при виникненні умов, за яких настає можливість визначення справедливої вартості, необхідно провести відповідні коригування вартості біологічних активів:

– поточні біологічні активи переоцінюються до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу, різниця між первісною вартістю (виробничою собівартістю), за якою вони обліковувались, та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (витрат);

– на довгостроковий біологічний актив, який оцінювався за первісною вартістю, нарахування амортизації 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 нарахованого 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).

Висновки і перспективи подальших досліджень. Оцінка вартості біологічних активів на різних етапах їх руху є важливою складовою облікової роботи сільськогосподарського підприємства. Проведення оцінки є достатньо складним процесом, що обумовлюється різними інформаційними потребами окремих груп користувачів, наявністю широкого переліку видів оцінок у залежності від часового проміжку її проведення, значної кількості методів та способів визначення вартості об'єктів обліку, а також наявності інших обмежень та додаткових умов. Враховуючи всі означені аспекти підприємство повинно, обираючи методи оцінки біологічних активів (визначення справедливої вартості), самостійно визначити методіку обчислення вартості біологічних активів та відобразити її в наказі про облікову політику.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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.
2. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22.
3. Корягін М.В. Оцінювання вартості підприємства в системі бухгалтерського обліку : монографія / М.В. Корягін. – Львів : ТОВ «НВП «Інтерсервіс». – 2012. – 262 с.
4. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація: облік і фінанси АПК // П.М. Кузьмович. – 2010. – №4. – С. 32–37.
5. 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.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 13 «Оцінка за справедливою вартістю» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>
8. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17 – 24.
9. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С) БО 30 «Біологічні активи» / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24 – 33.
10. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №6 (73). – С. 115–118.
11. 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>.
12. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128–134
13. Цаль-Цалко Ю.С. Оцінка ринкової вартості підприємства в системі інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків / Ю.С. Цаль-Цалко // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в сучасній економічній науці і практиці. – К. : КНЕУ, 2014. – 376 с.

REFERENCES

1. Brazilij N. M. Kontseptual'ni pidkhody do vartisnoho vymiryuvannia v systemi bukhhalters'koho obliku / N. M. Brazilij // Visnyk universytetu bankivs'koi spravy natsional'noho banku Ukrainy. – 2013. – № 3 (18). – S. 235-238
2. Zhuk V.M. Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii obliku biolohichnykh aktyviv i sil's'kohospodars'koi produktsii za rynkovoioi (spravedlyvoioi) vartistiu / Za red. Zhuka V.M. // Oblik i finansy APK. – 2008. – № 1. – S. 5-22.

3. Koriahin M. V. Otsiniuvannia vartosti pidpriemstva v systemi bukhholders'koho obliku : monohrafiia / M. V. Koriahin. – L'viv : TOV «NVP «Interservis». – 2012. – 262 s.
4. Kuz'movych P. M. Poniattia biolohichnykh aktyviv ta ikh klasyfikatsiia: Oblik i finansy APK // P. M. Kuz'movych – 2010. – №4. – S. 32-37.
5. Metodychni rekomendatsii z bukhholders'koho obliku biolohichnykh aktyviv, Zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 № 1315 [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536.
6. Mizhnarodnyj standart bukhholders'koho obliku 13 «Otsinka za spravedlyvoiu vartistiu» [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>
7. Mizhnarodnyj standart bukhholders'koho obliku 41 «Biolohichni aktyvy» [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf> .
8. Mossakovs'kyj V. Oblik biolohichnykh aktyviv / V. Mossakovs'kyj, T. Kononenko, S. Kucherkoval // Bukholders'kyj oblik i audyt. – 2007. – № 6. – S. 17 – 24.
9. Ohijchuk M.F. Formuvannia u bukhholders'komu obliku dokhodiv ta vytrat sil'skohospodars'koi diial'nosti vidpovidno do vymoh P(S) BO 30 «Biolohichni aktyvy» / M.F Ohijchuk // Oblik i finansy APK. – 2006. – № 6. – S. 24 – 33.
10. Perevoznyk N. V. Biolohichni aktyvy iak oblikovo-analitychna ta ekonomichna katehoriia. / N. V. Perevoznyk // Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini. – 2007. – №6 (73). – S. 115-118.
11. Polozhennia (standart) bukhholders'koho obliku 30 «Biolohichni aktyvy» Zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 5 hrudnia 2005 roku № 790 [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
12. Suk L.K. Oblik biolohichnykh aktyviv / L.K. Suk, P.L. Suk // Oblik i finansy APK. – 2006. – № 9-10. – S. 128-134
13. Tsal'-Tsalko Yu. S. Otsinka rynkovoї vartosti pidpriemstva v systemi informatsijnykh resursiv bukhholders'kykh rakhunkiv / Yu. S. Tsal'-Tsalko // Bukholders'kyj oblik, kontrol' i analiz v suchasnij ekonomichnij nausti i praktytsi. – K. : KNEU, 2014. – 376 s.