

УДК 657

ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Сук П.Л., д.е.н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України “Ніжинський агротехнічний інститут”, м. Ніжин

Анотація. Розглянуто порядок оцінки та відображення у фінансовій звітності біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Рослини і тварини, як біологічні активи, за економічною суттю, фізичними властивостями і технологіями вирощування зовсім різні об’єкти, а тому в обліку і звітності їх потрібно розмежовувати.

Підприємство самостійно вибирає варіант оцінки сільськогосподарської продукції під час її оприбуткування із виробництва – за справедливою вартістю або собівартістю. У процесі визначення справедливої вартості присутній суб’єктивний підхід, що дає можливість необмежено фальсифікувати фінансовий результат діяльності підприємства. Сільськогосподарську продукцію доцільно оцінювати за плановою її собівартістю, яку в кінці року коригують до рівня фактичної.

Керівнику підприємства часто потрібно вибрати альтернативу: використовувати власну продукцію на переробку, посів, корми чи купити її за наявності пропозиції. У таких випадках в управлінському обліку для проведення розрахунків необхідно керуватися оцінкою за собівартістю і справедливою вартістю.

Ключові слова: біологічні активи, сільськогосподарська продукція, оцінка, калькулювання, собівартість, справедлива вартість.

Постановка проблеми. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції та її використання в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питання оцінки та обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції досліджували багато вчених і практиків, зокрема М.Ф. Огійчук [1], В.М. Жук [2], С.Ф. Голов [3], Н.В. Гончаренко [4] та інші вчені.

Проте відсутність єдиної позиції до вирішення питань формування інформації про поточні біологічні активи, оцінки сільськогосподарської продукції, відображення на рахунках бухгалтерського обліку її наявності та руху, обумовлює актуальність подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Мета дослідження полягає в удосконаленні оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу.

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” [5, п. 11] біологічні активи рослинництва визнаються і відображаються як незавершене виробництво. На дату балансу їх оприбутковують за дебетом рахунка 21 “Поточні біологічні активи” з кредиту рахунка 23 “Виробництво”, а потім зворотним записом повертають у незавершене виробництво.

Рослини і тварини за економічною суттю, фізичними якостями і технологіями догляду зовсім різні об’єкти, а тому в обліку і звітності їх потрібно розмежовувати.

Практика господарських відносин підтверджує, що доцільно повернутися назад, тобто назвати рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”. На ньому мають обліковуватися тварини, а рослини потрібно відображати в складі незаведеного виробництва по рахунку 23 “Виробництво” і не переносити на рахунок 21 під час складання балансу (рис. 1).

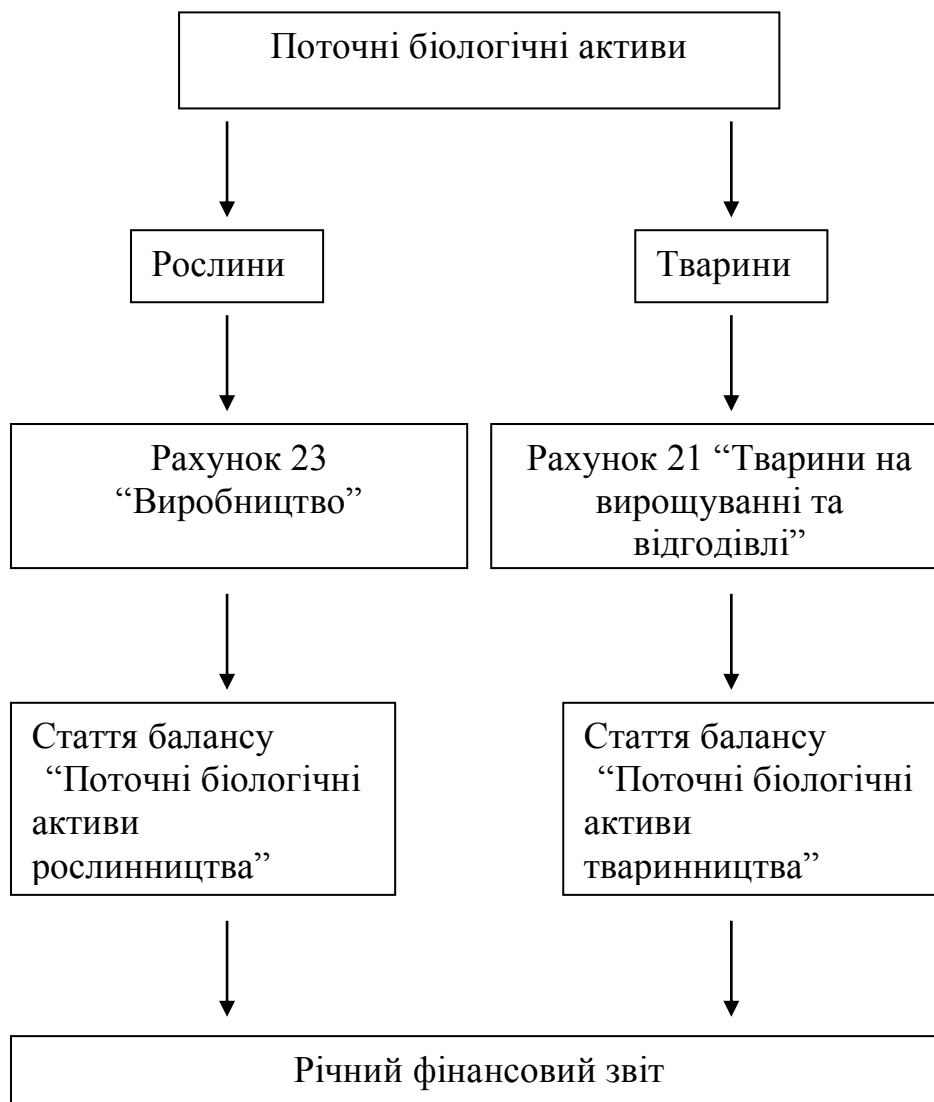


Рис. 1. Розмежування в обліку і звітності поточних біологічних активів

Така зміна відповідає нормам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [6], в якому записано, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у прийнятті цієї інформації.

Найбільш дискусійним залишається питання оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції. П(С)БО 30

“Біологічні активи” (п. 12) [5] визначає, що сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” [7].

Варіант оцінки сільськогосподарської продукції (за справедливою вартістю або за собівартістю) підприємство вибирає самостійно.

Підприємство самостійно вибирає варіант оцінки сільськогосподарської продукції – за справедливою вартістю або за собівартістю.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію. Такий підхід можна використовувати у країнах з розвинутою ринковою економікою.

Практика діяльності сільськогосподарських підприємств України свідчить, що під час визначення справедливої вартості присутній суб’єктивний підхід, який обумовлений рядом факторів, а саме:

1) по багатьох видах продукції відсутній активний ринок, а тому виникає потреба користуватися останньою ринковою ціною операції з такими активами, ринковими цінами на подібні активи, додатковими показниками, що характеризують рівень цін;

2) ціни на ринку різко коливаються залежно від місця і часу реалізації продукції.

Ціна на овочі і фрукти може змінюватися протягом місяця декілька разів або навіть кожного дня. Наприклад, у 2018 р. по картоплі ціна коливалася від 2 грн до 10 грн за кілограм. Нестабільні ціни також на зерно. Під час збирання урожаю засоби масової інформації щодня повідомляють про зміни цін на зерно, аргументуючи це рівнем урожайності, погодними умовами, змовою посередників, зовнішньоекономічними відносинами, рішеннями

уряду тощо. Це часто відбувається з метою реклами в конкурентному ринковому середовищі.

До цього часу немає чіткої методики визначення справедливої вартості. Тому бухгалтери змушені проводити оцінку сільськогосподарської продукції виходячи із рівня своїх знань та власного бачення ситуації. Залучення до цієї роботи сторонніх професійних оцінювачів обумовлює додаткові витрати і не гарантує достовірної оцінки активів.

Активного ринку в повному його розумінні (активи, що продаються є однорідними; в будь-який час можна знайти продавців і покупців, бажаючих здійснити операцію; доступність цін для широкого кола громадськості) для біологічних активів не існує, то і скористатися ним не можливо.

Таким чином, використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції сприяє поширенню суб'єктивності в обліку, дає можливість необмежено фальсифікувати фінансові результати діяльності підприємства, приводить до втрати державного контролю суб'єктів господарювання.

Оцінка за історичною (фактичною) собівартістю є:

- об'єктивна – так фактично склалося на підприємстві;
- документально підтверджена – є документи, які підтверджують рівень ціни;
- піддається перевірці – можна перевірити правильність розрахунку ціни;
- зрозуміла та легка для сприйняття користувачами.

Як бачимо, оцінка за собівартістю має суттєві переваги над оцінкою за справедливою вартістю, що логічно враховувати під час ведення обліку.

Сільськогосподарську продукцію потрібно визнавати і оцінювати одночасно з її одержанням від урожаю, а не після її реалізації, по результатах якої пропонують встановлювати справедливу вартість.

Для оцінки сільськогосподарської продукції під час її одержання від урожаю можливе використання планової собівартості, яку у кінці року коригують до рівня фактичної. Це також умовна ціна, але вона базується на розрахунках витрат і виходу продукції, що застосовуються під час планування.

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішньогосподарського виробничого споживання – зерно на посів, корми на годівлю тварин. Разом з цим є промислова переробка продукції – помел зерна на борошно, переробка насіння соняшнику на олію, сушіння, квашення, консервування овочів і фруктів, виробництво молочних продуктів (масло, сметана, сир) тощо. Така продукція є сировиною (напівфабрикатом) для виробництва. Оцінювати її логічно за виробничою собівартістю.

Керівнику (власнику) підприємства часто потрібно вибирати альтернативу: використовувати свої корми, чи вигідніше їх купити за наявності пропозиції. Це ж стосується зерна на посів, переробки продукції на власному підприємстві. У таких випадках в управлінському обліку для проведення розрахунків з метою визначення доцільності проведення господарських процесів необхідно керуватися оцінкою за собівартістю і за реальною ринковою вартістю, яку можна вважати справедливою вартістю.

По продукції, яка не має активного ринку, наприклад, грубі і соковиті корми, виробнича собівартість і справедлива вартість будуть однаковими. По продукції, яка продається на ринку, в управлінському обліку потрібно розраховувати доцільність використання її для внутрішньогосподарського споживання, визначати результат на етапах виробництва.

Висновки:

1. За економічним змістом і технологією вирощування рослини і тварини – зовсім різні цінності, а тому в обліку і звітності вони мають бути розмежовані. Рослини логічно обліковувати на рахунку 23 “Виробництво” у складі незавершеного виробництва, а тварини –

на рахунку 21, якому дати назву “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”.

2. Під час оприбуткування з виробництва сільськогосподарську продукцію доцільно оцінювати за її плановою собівартістю, яку коригувати до рівня фактичної в кінці року за результатами калькулювання.

Список використаних джерел:

1. 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.

2. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності : стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №3. – С. 4-13.

3. Голов С.Ф. Управлінський облік : Підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

4. Гончаренко Н.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів у сільському господарстві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С. 86-91.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за

№ 1456/11736. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

6. 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. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”,

затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Оценка биологических активов и сельскохозяйственной продукции

Сук П.Л.

Аннотация. Рассмотрен порядок оценки и отражения в финансовой отчётности биологических активов и сельскохозяйственной продукции. Растения и животные, как биологические активы, по экономической сути, физическим свойствам и технологиям выращивания совершенно разные объекты, поэтому в учёте и отчётности их нужно разграничивать.

Предприятие самостоятельно выбирает вариант оценки сельскохозяйственной продукции при её оприходовании из производства – по справедливой стоимости или себестоимости. В процессе определения справедливой стоимости присутствует субъективный подход, что даёт возможность неограниченно фальсифицировать финансовый результат деятельности предприятия. Сельскохозяйственную продукцию целесообразно оценивать по плановой её себестоимости, которую в конце года корректируют до уровня фактической.

Руководителю предприятия часто требуется выбрать альтернативу: использовать собственную продукцию на переработку, посев, корма или купить её при наличии предложения. В таких случаях в управленческом учёте для проведения расчётов необходимо руководствоваться оценкой по себестоимости и справедливой стоимости.

Ключевые слова: биологические активы, сельскохозяйственная продукция, оценка, калькулирование, себестоимость, справедливая стоимость.

Valuation of biological assets and agricultural products

Suk P.L.

Abstract. The order of assessment and reflection in the financial statements of biological assets and agricultural products is considered. Plants and animals, as biological assets, in economic essence, physical properties and technologies of cultivation are completely different objects, and therefore they need to be distinguished in accounting and reporting.

The company independently chooses the option of assessing agricultural products when it is received from production-at fair value or prime cost.

In the process of the fair value determining there is a subjective approach, which makes it possible to indefinitely falsify the financial result of the enterprise. It is

expedient to estimate agricultural products according to the planned cost of production, which at the end of the year adjust to the actual level of prime cost.

The manager of an enterprise often has to choose an alternative: use their own products for processing, sowing, feed or to buy it if there is a proposal. In such cases, in management accounting for conducting the calculations should be based on the estimation of prime cost and fair value.

Key words: *biological assets, agricultural products, valuation, calculation, prime cost, fair value.*