

https://www.abok.ru/for_spec/articles.php?nid=3257. – Заголовок з екрану.
(4.11.2019).

Царук Н. Г.

к.е.н., доцент

кафедри обліку і оподаткування

ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»

м. Ніжин

ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ І СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ В АГРАРНИХ ФОРМУВАННЯХ УКРАЇНИ

Починаючи з 1998 року, а саме – з дати прийняття постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», Україна взяла курс на узгодження вітчизняних правил бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами. Згаданою Програмою задекларовано створення системи національних стандартів бухгалтерського обліку, наближених до структури міжнародних. Одним із цих стандартів, який визначає особливості ведення обліку основної діяльності сільськогосподарських підприємств, пов'язаної з виробництвом та продажем аграрної продукції, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (П(С)БО 30). Прийнятий у 2005 році, цей стандарт у першому варіанті свого тексту передбачав пріоритетну оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, причому як при первісному визнанні, так і при подальших переоцінках.

Однак практика роботи аграрних підприємств після прийняття П(С)БО 30 засвідчила те, що фактично бухгалтери цих суб'єктів облік за справедливою вартістю не сприйняли. У балансах та примітках до річної фінансової звітності цих підприємств після прийняття стандарту, як і до його впровадження, біологічні активи переважно відображалися за первісною вартістю, додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція – за собівартістю, а доходи (втрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції і від зміни вартості біологічних активів майже не визнавалися.

Зважаючи на таке несприйняття обліку за справедливою вартістю, цілком природним є той факт, що у 2011 році у П(С)БО 30 було внесено зміни, які дозволили сільськогосподарському підприємству самостійно здійснювати вибір, за якою вартістю оцінювати додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію – за справедливою вартістю чи за виробничою собівартістю. Зрозуміло, що аграрні товаровиробники у своїй роботі в переважній більшості обирають останній варіант. Отже, фактично на сьогодні вимоги П(С)БО 30 в частині оцінки сільськогосподарських активів не є узгодженими з вимогами МСБО 41.

Оскільки основними товарами, які виробляє аграрне підприємство, є біологічні активи та сільськогосподарська продукція, з цього випливає резонний висновок: якщо для нього бажано і необхідно відповідно до податкового законодавства визначати на ці активи звичайні ціни, то ці ціни можна вважати справедливою вартістю для цілей виконання норм П(С)БО 30 та МСБО 41.

Таким чином, з огляду на чинні сьогодні норми податкового законодавства, у сільськогосподарських підприємств фактично не залишається відмовок проти визначення звичайних цін (а отже – і справедливої вартості) на всю без виключення сільськогосподарську продукцію, яку вони виробляють, та на всі біологічні активи, які вирощуються (утримуються) ними.

Отже, необхідність та обов'язковість визначення звичайних цін (а отже – і справедливої вартості) на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію не викликає сумнівів. Для організації процесу такого визначення бухгалтерії сільськогосподарського підприємства необхідно:

1. Визначитися з переліком виконавців роботи по визначенню звичайних цін (справедливої вартості);
2. Розробити для цих виконавців документи, які регламентують їхню роботу, у яких слід зазначити їхні основні повноваження та зобов'язання по визначенню звичайних цін (справедливої вартості);
3. Визначитися з переліком сільськогосподарської продукції та біологічних активів, звичайну ціну (справедливу вартість) яких можна визначити без будь-яких

зусиль, та з переліком активів, для яких у вільному доступі інформації про ринкові ціни не існує;

4Визначитися з методами встановлення звичайних цін (справедливої вартості), які застосовуватимуться на підприємстві, затвердити методику визначення таких цін (вартості) біологічних активів та сільськогосподарської продукції та перелік джерел, з яких підприємство буде збирати інформацію про такі ціни (вартість);

5Задокументувати результати проведеної оцінки з визначенням періодичності такого документування.

Класично для колегіального вирішення будь-якого питання, що виникає в процесі провадження звичайної діяльності підприємства, на ньому створюються відповідні комісії. З огляду на необхідність забезпечення достовірного визначення звичайної ціни (справедливої вартості) на сільськогосподарську продукцію та біологічні активи вітчизняними вченими для такого визначення також пропонується створення відповідних постійно діючих комісій. До їх складу на підприємстві мають входити: головний бухгалтер, головний економіст, головний агроном у рослинництві та головний технолог у тваринництві; включення ж до цієї комісії керівника підприємства вважаємо недоцільним. Окрім зазначених спеціалістів, до складу Комісії мають входити рядові бухгалтери і економісти – фактичні виконавці роботи з підбору інформації про ринкові ціни на активи та з визначення звичайних цін на продукцію підприємства після врахування всіх коригувань, визначених у ході засідань.

З метою забезпечення якісного виконання роботи з визначення звичайних цін (справедливої вартості) на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на підприємстві доцільно сформулювати Положення про Комісію з оцінки звичайної ціни (справедливої вартості). У цьому Положенні має бути зафіксовано склад комісії, визначено періодичність її засідань, зобов'язання членів комісії по виконанню завдань її голови в межах компетенції кожного з них та їхні повноваження щодо доступу до інформації про звичайні ціни (справедливу вартість).

На першому засіданні Комісії слід визначитися з переліком біологічних активів та сільськогосподарської продукції, на які існує активний ринок у регіоні, де функціонує підприємство, або щодо яких підприємство постійно здійснює операції з продажу на інших ринках. Окремо формується список активів, на які звичайні ціни у вільному доступі відсутні. Це необхідно для чіткого визначення методів, за допомогою яких буде здійснюватися визначення цих цін (справедливої вартості).

За допомогою яких методів визначається звичайна ціна та одночасно справедлива вартість сільськогосподарської продукції та біологічних активів? Відповідь на це запитання дає поєднання норм Податкового кодексу України, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та Методичних рекомендацій з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю.

Незважаючи на те, що методи визначення звичайних цін, встановлені статтею 39 ПКУ, стосуються лише контрольованих операцій для цілей нарахування податку на прибуток, вважаємо, що ці методи застосовні і для визначення звичайних цін для інших операцій цих підприємств, у тому числі для визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Значна частина методів, встановлених зазначеними трьома документами, відповідають один одному. Однак все ж кожен з цих документів містить опис унікальних підходів, які можуть стати у пригоді аграрним підприємствам при визначенні звичайної ціни (справедливої вартості) біологічних активів та сільськогосподарської продукції за умови відсутності цін на активному ринку. Наприклад, у податковому законодавстві таким є метод «витрати плюс», у Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів за справедливою вартістю – метод експертної оцінки комісією (за дохідним, витратним чи порівняльним підходом), у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів – метод дисконтування.

Останнім етапом визначення звичайної ціни (справедливої вартості) біологічних активів та сільськогосподарської продукції є розробка прайс-листів

та/або інших внутрішніх документів підприємства, в яких фіксуються звичайні ціни (справедлива вартість) на біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, з встановленням періодичності оновлення інформації у цих документах. Кожній позиції у прайс-листі варто присвоювати відповідний буквенно-цифровий код. До прайс-листів слід прикріпляти протоколи засідань Комісії, у яких проводитиметься обґрунтування проведених оцінок, та відповідну інформацію про ціни на аналогічні або подібні активи на ринку (до таких інформаційних джерел, зокрема, але не виключно, належать відомості про ціни з сайту Торгово-промислової палати України, сайтів науково-дослідних інститутів, які досліджують проблематику ціноутворення, сайтів основних трейдерів сільськогосподарської продукції, переробних і закупівельних підприємств тощо, копії урядових постанов про встановлення регулярних цін, інші матеріали про ціни на міжнародних ринках, українському та регіональному ринку і т. д.). На кожному документі, який підтверджує інформацію про ціну на відповідний біологічний актив або сільськогосподарську продукцію, слід проставляти буквенно-цифровий код, зазначений вище. Таким чином забезпечуватиметься обґрунтованість даних прайс-листів та їх співставність із додатками до них.

Список використаних джерел:

1. Гринчишин Я. Переваги і проблеми застосування справедливої вартості для оцінки біологічних активів// Вісник Львівського НАУ: економіка АПК. - №19 (1).- 2015.-С.381-385
2. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК. -№11.-2016.-С.87-90