

УДК 657.42

Пасенко Н.С.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця***Горяева М.С.***старший викладач кафедри обліку і бізнес-консалтингу
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця***Pasenko Nataliia***Candidate of Economic Sciences,
Assistant professor of Accounting and Business Consulting Department
of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics***Goryaeva Maryna***Senior Lecturer of Accounting and Business Consulting Department
of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics*

ЗАСТОСУВАННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ В ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ І СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

APPLICATION OF FAIR VALUE IN ACCOUNTABILITY OF BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL PRODUCTS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто різні позиції вітчизняних науковців щодо поняття справедливої вартості, проаналізовано переваги та недоліки застосування первісної та справедливої вартості під час оцінювання активів. Надано діючий порядок визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції на сільськогосподарських підприємствах. З'ясовано необхідність оцінювання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Проаналізовано вплив застосування справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції на формування фінансового результату від основної діяльності агропромислового підприємства. Надано пропозиції щодо організації визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції на сільськогосподарському підприємстві. Запропоновано внесення змін у відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки.

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

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены различные позиции отечественных ученых касательно понятия справедливой стоимости, проанализированы преимущества и недостатки применения первоначальной и справедливой стоимости при оценивании активов. Предоставлен действующий порядок определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции на сельскохозяйственных предприятиях. Выявлена необходимость оценивания сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости. Проанализировано влияние применения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции на формирование финансового результата от основной деятельности агропромышленного предприятия. Предоставлены предложения по организации определения справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции на сельскохозяйственном предприятии. Предложено внесение изменений в отображение в бухгалтерском учете результатов переоценки.

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

ANNOTATION

Biological assets, as part of the assets of agricultural production, play an important role in the development of this industry and the economy of the country as a whole. Biological assets and agricultural products guarantee the process of production and obtaining an economic profit of the enterprise. The difference in agrarian policy in Ukraine at the present stage remains the uncertainty of the strategy of market transformations, as a result of which agriculture is the least reformed sector of the economy. The imperfection of the accounting methodology and the lack of clear methodologies for determining the estimation of biological assets and agricultural products at fair value are one of the problems among the main unresolved issues. The national standard for the accounting of biological assets is used in the practical activities of agricultural enterprises for more than a decade, but the foundation of accounting for biological assets and agricultural products still raises many controversial issues, which determines the relevance of the chosen topic of research. The article considers different points of view of domestic scientists on the notion of fair value, analyzes the advantages and disadvantages of applying the initial and fair value in the asset valuation. An effective procedure for determining the fair value of biological assets and agricultural products at agricultural enterprises is provided. The necessity of realization of biological assets and agricultural products valuation at fair value is established. The influence of the fair value of biological assets and agricultural products on the formation of the financial result of the agro-industrial enterprise has been analyzed. Proposals have been made regarding the organization of the determination of the fair value of biological assets and agricultural products at an agricultural enterprise. In order to reduce accounting problems, it is expedient to clearly state the procedure for conducting work on the assessment of biological assets and agricultural products at fair value by the end of each month. It is proposed to make changes in the reflection in the accounting of results of revaluation of biological assets.

Key words: biological assets, agricultural products, valuation, initial value, fair value.

Постановка проблеми. Формування ринкових відносин та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, адаптованих до міжнародних стандартів, ставлять нові

завдання з обліку специфічних видів активів сільськогосподарських підприємств, а саме біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Незважаючи на практику запровадження з 2007 року П(С)БО 30 «Біологічні активи», організація обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції досі викликає багато протиріч, що зумовлює актуальність вибраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Стан та проблеми оцінювання біологічних активів і сільськогосподарської продукції досліджували у своїх наукових працях М. Огійчук, В. Жук, В. Моссаковський, Ю. Кузьмінський, Ф. Бутинець, І. Герасимук, Л. Ловінська, Л. Сук та інші вчені.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значні наукові та практичні доробки вітчизняних науковців, багато питань залишаються невисвітленими та/або суперечливими, що не дає можливості створити ефективну облікову систему. Серед основних невирішених питань слід назвати недосконалість методології обліку та відсутність чітких методик з оцінювання біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є аналіз методичних і практичних аспектів визначення та застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, розроблення рекомендацій щодо напрямів з удосконалення їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний етап інтеграції України у світовий економічний простір висуває нові вимоги до методів управління підприємствами різних галузей економіки. Сільське господарство відіграє важливу роль у розвитку економіки України, адже воно забезпечує промисловість сировиною, а населення – продуктами харчування. Так, за даними Держкомстату України, частка сільського, лісового та рибного господарства у ВВП держави за III квартал 2018 року становить 16,24% [1].

Подальший розвиток аграрного сектору економіки України неможливий без поступового й обґрунтованого вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку як основного джерела забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів своєчасною й достовірною інформацією для прийняття ними управлінських рішень. Великого значення при цьому набуває бухгалтерський облік біологічних активів сільськогосподарських підприємств, оскільки саме вони забезпечують процес виробництва та одержання економічного прибутку підприємства, та сільськогосподарської продукції, отриманої від використання біологічних активів під час здійснення господарської діяльності.

Біологічні активи посідають важливе місце в забезпеченні соціально-економічного розвитку сільських територій. Вони також є ресурсною базою розвитку продуктивних сил суспільства, насамперед трудового потенціалу села. Щодо со-

ціально-економічної та виробничої ролі біологічних активів і сільськогосподарської продукції в економіці країни організація їх бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах має велике наукове та практичне значення.

З 1 січня 2007 року вступили в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів від 29 грудня 2006 року № 1315 (далі – П(С)БО 30), що є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім банків та бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності, та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29 грудня 2006 року № 1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315), які внесли радикальні зміни в бухгалтерський облік у сільському господарстві. Потреба розроблення національного стандарту була викликана запровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41), який було рекомендовано використовувати з початку 2003 року [2]. Цей стандарт застосовується тільки незначною кількістю держав, зокрема Німеччиною, Францією, Канадою, Австралією. Молдова стала першою країною на пострадянському просторі, яка розробила національний стандарт обліку, що передбачає використання окремих положень МСБО 41.

Згідно з П(С)БО 30 біологічні активи – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію й/або додаткові біологічні активи, а також приносити іншим способом економічні вигоди. Сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [3].

Впровадження в Україні П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначило принципово новий порядок визнання біологічних активів, обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності, формування результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

Критичний аналіз наукових розробок свідчить про те, що сьогодні не існує єдиної думки про доцільність запровадження в практику оцінювання активів сільськогосподарських підприємств за справедливою вартістю. Прихильники застосування нових методичних підходів, передбачених П(С)БО 30, основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів як важливої складової сільськогосподарського виробництва.

Згідно з П(С)БО 30 біологічні активи та додаткові біологічні активи оцінюються на таких етапах, як первісне визнання, визнання на дату балансу. При цьому застосовуються два види оцінювання, а саме за первісною вартістю та справедливою вартістю. Придбані (отримані) біологічні акти-

ви зараховуються на баланс сільськогосподарського підприємства за первісною вартістю [3].

За П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [4].

На дату балансу за П(С)БО 30 біологічні активи та додаткові біологічні активи відображають за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються під час реалізації продукції).

За П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [5].

Якщо справедливу вартість довгострокових біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо, їх визнають та відображають за первісною вартістю з урахуванням суми зносу та зменшення корисності.

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються та відображаються як незавершене виробництво, а їх оцінювання здійснюється за П(С)БО 9 «Запаси». Такі підходи до оцінювання довгострокових та поточних біологічних активів застосовуються до того періоду, в якому стає можливим визначення справедливої вартості.

За П(С)БО 30 визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку, основними ознаками якого є однорідність продукції та товарів, що продаються та купуються на ринку; зацікавленість продавців і покупців у здійсненні операцій з купівлі-продажу; наявність загальнодоступної інформації про ринкові ціни. Як зазначає В. Жук, цінами активного ринку можуть бути середні ціни реалізації виробників аналогічних біологічних активів на місцевому або регіональному ринку, ціни конкретних заготівельних чи переробних підприємств, з якими працює підприємство (або середні ціни кількох підприємств), ціни на біржі [6].

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів здійснюється відповідно до вимог п. 14 П(С)БО 30, а саме:

– за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому 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 біологічні активи і сільськогосподарську продукцію [3].

Згідно з П(С)БО 30 на кожну дату балансу необхідно проводити переоцінку біологічних активів, справедлива вартість яких може змінюватись як в результаті фізичних змін, так і в результаті змін цін на ринку. Зміна справедливої вартості за поточними біологічними активами рослинництва може відбутись лише в результаті фізичних змін. Оскільки активний ринок за посівами не сформований, тому збільшення їх справедливої вартості може відбуватись на дату балансу за рахунок накопичених нових витрат на вирощування культур.

За Методичними рекомендаціями № 1315 підприємство самостійно вибирає методику аналізу джерел інформації та встановлює порядок визначення справедливої вартості під час первісного визнання її на дату балансу [7].

Порядок визначення й оцінювання біологічних активів залежить від джерел їх надходження, стадії використання та ринкових умов господарювання.

Як зазначається вище, під час оцінювання біологічних активів застосовуються первісна та справедлива вартість. Однак вперше саме в П(С)БО 30 застосовано підхід, коли пріоритет під час оцінювання активів було віддано справедливій вартості, яка за біологічними активами повинна визначатись на кожну дату балансу [3]. На нашу думку, така норма приводить до порушення вимог нормативних актів, адже у Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» закріплено, що пріоритетною оцінкою активів є оцінка їх за історичною (фактичною) собівартістю, тобто первісною вартістю [8].

Дослідження теоретичного визнання та практичного застосування в обліку поняття «справедлива вартість» здійснила Л. Ловінська [9, с. 90], яка звернула увагу на те, що цей термін почали використовувати на початку 90-х років минулого століття із введення стандартів СААР FAS-105 та FAS-107 стосовно правил розкриття інформації про вартість фінансових інструментів, а зі впровадженням у 1993 році FAS-115 його запропоновано для оцінювання цінних паперів. В подальшому цей термін використано також у МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: визначення і оцінка», де визначено, що справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відповідно до П(С)БО 30 біологічні активи і сільськогосподарська продукція на момент первісного визнання оцінюються за справедливою вартістю [3].

Існують різні погляди на визначення справедливої вартості. Одна група вчених її отожднює з ринковою вартістю, друга група вважає, що вони є різними категоріями. С. Голов відзначає, що поняття «справедлива вартість» у тому сенсі, що застосовується в бухгалтер-

ському обліку, не є синонімом терміна «ринкова вартість» [10]. На його думку, справедлива вартість характеризує не час операції обміну, а її умови, тобто незалежність, обізнаність, зацікавленість. Справедлива вартість визначається на підставі ринкових цін. Поняття справедливої вартості припускає, що операція може відбутися за наявності розбіжностей або обставин, які відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. На думку Л. Ловінської, справедлива вартість має сильні й слабкі сторони. Проаналізуємо переваги та недоліки застосування первісної та справедливої вартості під час обліку активів (табл. 1).

Як зазначає Л. Ловінська, перевагою справедливої оцінки є те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. Це сприяє ефективному менеджменту та об'єктивній оцінці його результатів. Слабкою стороною справедливої оцінки є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією та не підтверджена документально. Крім того, вона певною мірою сприяє порушенню принципу обачності, дотримання якого вимагає під час складання звітності мінімізації невизначеності показників [9, с. 90].

Первісна вартість визначається як сума всіх понесених витрат за фактичними ринковими цінами на виробництво активів сільського господарства. Протягом виробничої діяльності всі витрати та розрахунок калькуляції фіксуються у первинних документах та регістрах. Таким чином, первісна вартість визначається на основі реальних даних, відображених у відповідних бухгалтерських документах.

Водночас справедлива вартість, відповідно до нормативних документів, визначається на основі ринкових цін за мінусом витрат на місці

продажу. Відсутні документальні підтвердження такої вартості в первинному та аналітичному обліку, тому вирішення цієї проблеми повністю залежить від досвіду та кваліфікації працівників облікових служб, що може спричинити необ'єктивність та певні зловживання з боку підприємства, а також логічно необґрунтовані претензії працівників контролюючих органів.

Документальне підтвердження вартості є значною перевагою історичної собівартості, що посилює її достовірність, тоді як недоліком справедливої вартості є умовний характер, тому багато науковців, зокрема С. Голов, акцентують увагу саме на суб'єктивності справедливої вартості, оскільки вона залежить від зовнішніх умов функціонування підприємства та професіоналізму бухгалтерів [10].

Існує неоднозначність оцінювання достовірності інформації. Відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведена у фінансовій звітності інформація повинна бути достовірною та правдивою. Достовірною вважається інформація, якщо вона не містить помилок та виправлень, які можуть вплинути на рішення користувачів інформації [8].

Таким чином, первісна вартість є певною мірою суб'єктивним показником. Наприклад, визначена на дату звітного кварталу історична собівартість біологічних активів неповністю відображає їх реальну вартість, бо не містить загальновиробничих витрат, які розподілятимуться наприкінці року. Крім того, об'єктивність та достовірність такої оцінки в процесі використання активів поступово знижуються через вплив різних факторів (зміна курсу валют, динаміка ринкової кон'юнктури, моральний та фізичний знос), що викликає необхідність проведення переоцінки активів.

Щодо реальності відображення вартості активів та, відповідно, покращення показників

Таблиця 1

Переваги та недоліки первісної та справедливої вартості активів

Вид оцінки	Переваги	Недоліки
Історична собівартість (первісна вартість)	Документальне підтвердження величини витрат	Динамічність, що приводить до неадекватності оцінки після певного проміжку часу, що обумовлене зміною курсу валют, динамікою ринкової кон'юнктури, моральним та фізичним зносом
	Базування складових первісної вартості на основі фактичних цін	
	Об'єктивність оцінювання фінансового результату	Необхідність періодичного проведення переоцінки активів (зміна курсу валют, моральний та фізичний знос)
	Дотримання принципу достовірності	
Справедлива вартість	Економічність, простота та логічність методики розрахунку	Умовний характер, відсутність документального підтвердження
	Об'єктивна оцінка майбутніх грошових потоків	
	Реальність відображення вартості активів задля покращення показників фінансового стану підприємства	Відсутність активного ринку окремих видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції
	Порівнянність активів, придбаних в різний час	Деяке порушення принципу обачності
	Застосування єдиних підходів до відображення вартості активів у фінансовій звітності задля залучення інвестицій	Брак досвіду застосування такої оцінки в бухгалтерському обліку сільського господарства та інших видах економічної діяльності

фінансового стану, то слід зазначити, що вплив оцінювання за справедливою вартістю залежить від величини цін на активному ринку, а також співвідношення їх та виробничої собівартості. Зокрема, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю в момент первісного визнання позитивно впливатиме на фінансовий стан підприємства тоді, коли перевищуватиме рівень виробничої собівартості відповідного активу. Навпаки, якщо ціни нижчі, то вартість біологічних активів в балансі знижується порівняно з оцінкою за первісною вартістю.

На думку В. Жука, завдання з оцінювання активів не може бути покладене лише на бухгалтерію, адже це є складним процесом. Він вважає, що до цієї справи слід залучати спеціалістів, агрономів, зоотехніків, тому що вони мають певний досвід та доступ до інформації про ціни. Отже, можна експертним шляхом визначити стан біологічного активу для його достовірної оцінки [11, с. 87].

Найбільш ефективним шляхом з вирішення питань оцінювання є створення на підприємстві постійно діючої комісії з визначення справедливої собівартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, що пропонується. Методичними рекомендаціями з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [12].

Наказ про створення комісії може бути як самостійним наказом, так і додатком до наказу про облікову політику підприємства. Комісії мають за мету організацію роботи з централізованого збору, узагальнення та збереження інформації про справедливую вартість біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції, а також додаткових біологічних активів під час їх первісного визнання; прийняття рішень про оцінювання на підставі застосування певних методів (методик). В компетенцію комісії входять:

- збирання інформації про ціни на поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на ринку за галузями та видами продукції;

- моніторинг ринкових цін на поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за їх видами (заведення папок, файлів, систематизація цінових пропозицій), узагальнення підтверджувальних документів з цінами (ксерокопії приймальних квитанцій, прайсів, роздруковані сторінки веб-сайтів тощо) в окремі бухгалтерській довідці;

- визначення справедливої вартості поточних біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції під час їх первісного визнання відповідно до встановленого на підприємстві порядку (методики);

- оформлення результатів оцінювання та передачі їх до бухгалтерії задля відображення вартості активів в обліку.

На думку В. Моссаковського, кваліфікація спеціалістів комісій на рівні підприємства ви-

кликає занепокоєння, адже не в кожному з них є фахівці з оцінювання, а бригадири, завідувачі фермою чи бухгалтери не завжди можуть обґрунтовано встановити рівень справедливої вартості на окремі види активів [13, с. 40]. Під час оцінювання активів потрібні зусилля провідних спеціалістів України для розроблення методики визначення справедливої вартості та досить глибоких теоретичних і практичних досліджень. Підприємства можуть залучати до робіт з визначення оцінки активів спеціалістів. Однак застосування цього методичного підходу є не досить практичним щодо вартості робіт незалежних експертів-оцінювачів. З іншого боку, за наявності зацікавлення в цьому інвесторів така процедура забезпечує достовірність початкової інформації про справедливую вартість окремих видів біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції на дату визнання.

Ще одна проблема стосується отримання інформації для визначення цін активного ринку. Джерелами отримання інформації можуть бути:

- самостійний збір інформації про ціни на ринку (інформація з попередніх контрактів, інформація організованих гуртових ринків, прайси, рекламні проспекти виробників, інформаційні сайти, періодичні видання);

- отримання інформації з органів державного управління (середньозважені біржові ціни на товарних біржах, дані цінових моніторинрів Міністерства аграрної політики та продовольства України, інформація управлінь регіонального рівня);

- інформація про закупівельні ціни на продукцію, що є об'єктом державного цінового регулювання.

Як показує практика, за першим видом джерел інформації попередні контракти є не на всі види активів. Більшість сайтів, що містять таку інформацію, має платний доступ або зовсім не надає його. Прайси та рекламні проспекти мають стихійний та тимчасовий характер.

У другому випадку дані цінових моніторинрів Міністерства аграрної політики та продовольства України оновлюються досить рідко. На регіональному рівні моніторинг цін не проводиться.

Значна частина підприємств не може користуватися мережею через технічні проблеми, зокрема через відсутність доступу до Інтернету, тому необхідні конкретні організації, які проводили б на регіональному рівні моніторинг цін активного ринку, а також вжиття заходів з доведення цих даних до сільськогосподарських підприємств.

З вищевказаного можна зазначити, що визначення справедливої вартості біологічних активів є найважливішим питанням сьогодення.

Слід також відзначити, що величина справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції безпосередньо впливає на визначення фінансових результатів діяльності агропромислових підприємств.

Відповідно до П(С)БО 30 фінансовий результат від основної діяльності сільськогосподарських підприємств складається з:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

- фінансового результату від реалізації запасів, а саме сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінювання яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінювання яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [3].

До складу інших операційних доходів (витрат) належать доходи (витрати), які виникають від переоцінки біологічних активів на дату балансу та первісного визнання сільськогосподарської продукції. Відповідно до вимог Методичних рекомендацій № 1315 після оприбуткування біологічних активів і сільськогосподарської продукції необхідно визначити доходи (витрати) від її первісного визнання. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції [7].

Відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід» доходи від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів відображаються в обліку в момент їх виникнення [14]. Собівартість реалізованих активів буде дорівнювати вартості, яка була застосована під час їх первісного визнання, тобто справедливій вартості, зменшеній на очікувані витрати на місці продажу. Отже, собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції включає доходи (витрати) від її первісного визнання. Під час визначення доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу не відбувається реалізація активів сільськогосподарського підприємства. Таким чином, нарахування доходів або витрат не відбувається.

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних доходів (витрат) у кінці звітнього (календарного) року або на кожен дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної в кінці звітнього (календарного) року [7].

Однак на момент первісного визнання конкретного біологічного активу чи сільськогос-

подарської продукції підприємство ще не відображає всі витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями таких активів. Це стосується насамперед загальновиробничих витрат та витрат допоміжних виробництв, які розподіляють та відносять на об'єкти обліку в кінці року, тому фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання достовірно можна визначити лише в кінці року, а для вірогідного визначення фінансових результатів діяльності підприємства необхідно врахувати різницю між витратами різних звітних періодів. Таким чином, відсутність включення загальновиробничих витрат і витрат допоміжних виробництв у розрахунок фінансового результату від первісного визнання таких активів на дату проміжного балансу необґрунтовано завищує прибуток або занижує збиток, що негативно відображається на достовірності фінансової інформації та може викликати прийняття необґрунтованих та нерациональних управлінських рішень. Отже, необхідно провести роботу з узгодження методики формування витрат і калькулювання собівартості продукції з порядком визначення фінансових результатів, що полегшить роботу з визначення в обліку показників собівартості та прибутку від реалізації сільгосппродукції. Проблема ускладнюється в тому разі, якщо підприємство частину власної продукції використовує на внутрішньогосподарське споживання, наприклад зерно на посіви на майбутній рік. Тоді зерно, що буде використане на посів зернових, оцінюватиметься за справедливою вартістю, що викривить сам фінансовий результат, а в майбутньому – витрати на вирощування зернових культур.

Визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів приводить до ускладнення розрахунку показників собівартості продукції та складання фінансової звітності підприємства.

Пропонуємо вдосконалення методики організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, яка дещо відрізняється від наведеної в Методичних рекомендаціях з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. Необхідно затвердити принципи організації робіт з визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції в Наказі про облікову політику підприємства, в якому слід визначити коло посадових осіб, а саме виконавців цих обов'язків, затвердити номенклатуру активів, за якими буде визначатися справедлива вартість. Для документального підтвердження інформації про справедливу вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції пропонуємо оформлювати відповідну Довідку про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, яка складається за галузевим принципом на відповідну дату. В ній можуть

зазначатись об'єкт обліку, справедлива вартість одиниці біологічного активу чи сільськогосподарської продукції, метод оцінювання з посиланням на відповідний додаток, величина планових витрат на місці продажу. Протягом місяця бухгалтерія оцінює активи, використовуючи ціни активного ринку, зазначені у Довідці. Підтверджуючі документи щодо визначення справедливої вартості оформлюються у вигляді додатків до Довідки (копії договорів, роздруковані дані з Інтернету, прайси тощо).

Одним з основних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості. Перевагами такого підходу є нетривалий термін здійснення процедури оцінювання та оформлення, залучення невеликої кількості працівників, простота, доступність та універсальність.

На нашу думку, для спрощення отримання інформації для визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції на сайті Міністерства аграрної політики та продовольства України в розділі корисної інформації можна створити нову вкладку «Справедлива вартість». Кожного дня (або тижня) інформація за видами активів повинна оновлюватися. Такий підхід значною мірою спростить визначення справедливої вартості на сільськогосподарських підприємствах.

На наш погляд, оцінювання сільськогосподарської продукції, що виготовляється для власного внутрішньогосподарського споживання та, як правило, становить продовження виробничого процесу, має відбуватись на основі витрат, а не за справедливою вартістю, адже за такого варіанта обліку фінансовий результат визначається після реалізації продукції. Її собівартість включає використану готову продукцію за собівартістю виробництва. Ринкова ціна в цьому разі не потрібна, бо продукція виготовлена не для продажу: сіно, солома, зелена маса, силос та інші види можуть бути використані як корми для відгодівлі тварин власного господарства. Така продукція практично не має вільного ринку, тому встановити ринкову ціну досить часто неможливо. За цих умов собівартість виробництва буде становити її справедливую вартість для цього підприємства.

Переоцінка біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю дає можливість відобразити реальні показники фінансової звітності, які використовуються під час отримання сільськогосподарськими підприємствами інвестицій та кредитів банків. Можна погодитися з тим, що довгострокові біологічні активи необхідно переоцінювати на дату балансу, тобто значати їх справедливую вартість. Однак, на нашу думку, результат цієї дооцінки не повинен впливати на фінансовий результат підприємства, його необхідно відображати аналогічно визначенню в бухгалтерському обліку результатів переоцінки основних засобів згідно з вимогами П(С)БО 7

«Основні засоби» [4]. Суму збільшення справедливої вартості, тобто суму дооцінки, об'єктів довгострокових біологічних активів пропонується включати до складу капіталу в дооцінках на окремому субрахунку, а суму зменшення, тобто суму уцінки, – до складу витрат. Отже, під час визначення фінансового результату від основної діяльності у загальну суму чистого прибутку сільськогосподарські підприємства не будуть включати доходи, що не підкріплені виручкою, а це не буде спричиняти протиріччя, які негативно впливають на достовірність відображення інформації у фінансовій звітності.

Висновки. Таким чином, вжиття запропонованих заходів з організації оцінювання біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть змогу спростити визначення справедливої вартості на сільськогосподарських підприємствах. Відображення зміни вартості біологічних активів у складі капіталу в дооцінках дасть можливість відображати реальну ситуацію з їх вартістю. Капітал у дооцінках відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку, з одного боку, сприятиме задоволенню інтересів різних користувачів, а з іншого боку, посилить достовірність фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL : <http://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 04.04.2019).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL : <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-41> (дата звернення: 04.04.2019).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790. URL : <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalterskogo-obliku-41> (дата звернення: 04.04.2019).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 зі змінами та доповненнями. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1REG4509.html (дата звернення: 04.04.2019).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99> (дата звернення: 04.04.2019).
6. Жук В. Нові методичні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 6. С. 34–42.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року № 1315. URL : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (дата звернення: 04.04.2019).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 року №336/22868. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 04.04.2019).

9. Ловінська Л. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 256 с.
10. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3–18.
11. Жук В. Теоретичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в аграрній економіці. *Економіка АПК*. 2009. № 10. С. 87–89.
12. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / за ред. В. Жука. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 1. С. 5–22.
13. Моссаковський В. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 38–48.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 04.04.2019).
- no. 163, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed: 04.04.2019).
6. Zhuk V. New methodological principles of accounting for agricultural activity and the problem of practical application of Regulation (standard) of accounting 30 "Biological Assets". Accounting and finance of agroindustrial complex. 2006. № 6. P. 34–42.
7. Methodological recommendations on the accounting of biological assets : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 29, 2006, no. 1315, available at: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (accessed: 04.04.2019).
8. National regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial statements" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 28, 2013, no. 336/22868, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 04.04.2019).
9. Lovinsky L. Assessment in accounting : monograph. Kyiv : KNEU, 2009. 256 p.
10. Golov S. Fair value and its place in the system of accounting estimates. Accounting and auditing. 2011. № 4. P. 3–18.
11. Zhuk V. Theoretical aspects of the development of accounting in the agrarian economy. Economy of agroindustrial complex. 2009. № 10. P. 87–89.
12. Methodical recommendations on the organization of accounting of biological assets and agricultural products at market (fair) cost / ed. V. Zhuk. Accounting and finance of agroindustrial complex. 2008. № 1. P. 5–22.
13. Mossakovsky V. The Accounting for Biological Assets. Accounting and auditing. 2009. № 4. P. 38–48.
14. Regulation (standard) of accounting 15 "Revenue" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November, 29, 1999, no. 290, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (accessed: 04.04.2019).

REFERENCES:

1. Official site of the State Statistics Service of Ukraine, available at: <http://ukrstat.gov.ua> (accessed: 04.04.2019).
2. International Standard of Accounting 41 "Agriculture", available at: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-buhgalter-skogo-obliku-41> (accessed: 04.04.2019).
3. Regulation (standard) of accounting 30 "Biological assets" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 11, 2005, no. 790, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed: 04.04.2019).
4. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 27, 2000, no. 92, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed: 04.04.2019).
5. Regulation (standard) of accounting 19 "Association of enterprises" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated July 7, 1999,