

## ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ РЕГІОНУ

*Обґрунтовано необхідність удосконалення методики оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні, а також відображення в обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.*

*The necessity of improving the methodology for evaluating agricultural products and additional biological assets with initial recognition, as well as reflection in the account of financial results of agricultural activity, is substantiated.*

*Ключові слова: біологічні активи, прибуток, збиток, доходи, витрати, сільськогосподарське підприємство, справедлива вартість, фінансові результати, сільськогосподарська продукція.*

*Key words: biological assets, profit, loss, income, expenses, agricultural enterprise, fair value, financial results, agricultural products.*

**Окреслення проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими і практичними завданнями.** У 2007 р. в Україні набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [1], що призначене для врегулювання методичних принципів організації й ведення бухгалтерського обліку активів сільськогосподарських підприємств. Поняття біологічних активів уведено П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [3]. 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. Вони поділяються на поточні і довгострокові. До поточних відносять біологічні активи, спроможні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи чи по-іншому приносити економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварин на вирощуванні та відгодівлі. Усі інші біологічні активи визнаються довгостроковими.

Необхідність прийняття окремого стандарту було зумовлено важливістю врахування природних та біологічних властивостей сільськогосподарських активів, а саме їх здатність створювати сільськогосподарську продукцію в процесі життєдіяльності, а також значною економічно-соціальною роллю, яку вони відіграють в економіці країни в цілому і окремих підприємств зокрема. Із прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні, а також відображення в обліку фінансових результатів в сільськогосподарській діяльності мають свої особливості.

Складність оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні викликається такими обставинами: складністю визначення рівня якості продукції в момент її первісного визнання; тривалістю збирання врожаю, особливо овочевих культур, враховуючи, що ціни на продукцію протягом місяця можуть декілька разів змінюватися; коливання цін на продукцію тваринництва упродовж року; на ряд видів продукції немає реалізаційних цін тощо. П(С)БО 30 передбачає визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності вже при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції та біологічних активів, а не за фактом їх реалізації. Таким чином, проблема оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні, до того ж відображення в обліку фінансових результатів в сільськогосподарській діяльності і надалі залишається актуальною.

**Аналіз досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання проблеми.** Проблемні наслідки впровадження П(С) БО 30 в практику діяльності підприємств України досліджували такі вітчизняні вчені-економісти, як В. Жук, С. Голов, М. Михайлов, В. Моссаковський, М. Огійчук, О. Галицький, В. Кожем'якіна та інші.

Так В. Моссаковський розглянув результати впровадження та ведення бухгалтерського обліку активів у фермерських господарств України та США [5], М. Михайлов дослідив деякі аспекти обліку біологічних активів за вимогами Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та надав пропозиції щодо їх удосконалення [6], М. Огійчук розкрив методологічні та практичні аспекти створення й функціонування системи внутрішньогосподарського обліку у виробничих підрозділах відповідно до вимог П(С)БО 30 [7].

Проте, незважаючи на значні наукові напрацювання, залишається ще багато питань щодо формування інформації з оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні, а також методики визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, які ще потребують подальшого вивчення й опрацювання.

Метою статті є дослідження методологічних засад бухгалтерського обліку в сільському господарстві в частині оцінки біологічних активів за справедливою вартістю та визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням також і інших чинників (зокрема, витрат, очікуваних на місці продажу, витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатності для використання із запланованою метою тощо): при первісному визнанні; обміні на подібний біологічний актив; безоплатно отримані; переведених поточних біологічних активів до довгострокових та додаткових; внеску до статутного капіталу; на дату балансу (довгострокові і незрілі довгострокові біологічні активи при переведенні до довгострокових та поточні біологічні активи).

Сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні теж оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. До того ж згідно з п. 12 П(С)БО 30 сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», тобто відображають в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю.

Одним із складних питань, що виникають при застосуванні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, є визначення справедливої вартості активів і зобов'язань. Складність цього питання обумовлена передусім термінологічною різноманітністю оцінок, що використовуються в тексті міжнародних стандартів фінансової звітності, які покладено в основу П(С)БО. Поряд із тим відсутність або нерозвиненість активних ринків у країнах з перехідною економікою ускладнює застосування ринкового підходу для визначення справедливої вартості. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає, що справедливою вартістю є сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [2].

Схожий зміст має визначення терміна «ринкова вартість», наведене у міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості»: «Ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти «з рук в руки» на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної операції після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна із сторін діяла компетентно, розсудливо та без примушення». Далі в цьому стандарті підкреслено, що поняття «ринкова вартість» та «справедлива вартість» не є синонімами.

На відміну від «ринкової вартості» поняття «справедливої вартості» припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини виключають можливість здійснення термінової операції, коли одна із сторін перебуває в скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище визначенні ринкової вартості.

Отже поняття «справедлива вартість» у тому сенсі, що застосовується в бухгалтерсь-

кому обліку, не є синонімом терміна «ринкова вартість». У пункті 13 П(С)БО 30 зазначено, що визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Слід зазначити що активним ринком вважається той, на якому існують усі наведені умови: об'єкти, що продаються та купуються на цьому ринку є однорідними; у будь який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. Відповідно до П(С)БО 30 сільськогосподарську продукцію оцінюють і беруть на облік після відокремлення її від біологічного активу. Деякі види такої продукції після цього потребують подальшої доробки, сушіння, сортування тощо. Особливо це характерно для продукції зернових культур. Виникає питання, на яку дату потрібно оцінити одержане зерно: на момент його завезення на тік чи після завершення його очистки, сушіння тощо. В багатьох випадках при цьому відбувається і зміна його якості. Особливо це стосується сортової продукції та насінневого матеріалу. Отже виникає питання і про обґрунтованість оцінки при первісному визнанні отриманої продукції.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» вніс зміни до визначення та обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності підприємств. Так, відповідно до вимог цього стандарту, фінансовий результат від основної діяльності формується з трьох складових: фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів; фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу; фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних упродовж звітнього року, визначаються як різницю між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції оцінених за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу) та витратами що пов'язані з біологічними перетвореннями. На суму доходу (вартість, за якою оцінюють актив, більша від витрат, пов'язаних з його створенням) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції роблять бухгалтерський запис Дт рах. 23 «Виробництво» Кт рах. 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». На суму витрат (вартість по якій оцінюється актив менша від витрат, пов'язаних з його створенням) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції робиться бухгалтерський запис Дт рах. 940 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю», Кт рах. 23 «Виробництво».

Практично, відповідно до чинних нормативних документів з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції сільськогосподарські підприємства ще не відобразили всіх витрат пов'язаних з біологічними перетвореннями даних активів чи продукції. Це стосується, насамперед, загальновиробничих витрат, витрат деяких видів допоміжних виробництв, витрат, які підлягають розподілу (амортизація необоротних активів та витрат на їх ремонт). Зазначені витрати передбачено розподіляти і відносити на певні об'єкти обліку лише в кінці року. Отож, невключення перерахованих витрат у розрахунок фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату перехідної звітності зумовлює необґрунтоване завищення прибутку або заниження збитку, що негативно позначається на достовірності облікової інформації і може спричинити прийняття необґрунтованих управлінських рішень. [9].

У теперішніх умовах зростає роль бухгалтерського обліку як основного джерела достовірної інформації про витрати, рентабельність виробництва, собівартість продукції тощо. До введення в дію П(С)БО 30 інформація стосовно виробничої собівартості реалізованої продукції в цілому по підприємству наводилася в формі 2 «Звіт про фінансові результати», за окремими видами продукції у формі 50с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» тощо. Після первісного визнання сільськогосподарська продук-

ція та додаткові біологічні активи, згідно з вимогами П(С)БО 30, обліковуються як запаси за тією оцінкою, за якою вони були визнані та відображені в обліку, тобто справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Реалізація продукції та біологічних активів відображається відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід». Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи підприємство реалізує за договірною (ринковою) ціною. За собівартість реалізації приймається вартість, по якій сільськогосподарська продукція та біологічні активи обліковуються на балансі підприємства [8].

За умови, якщо після первісного визнання отриманої продукції та біологічних активів до їх реалізації не змінилася ринкова (справедлива ціна), у формі 2 «Звіт про фінансові результати» та формі 50 с-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» показники доходу від реалізованої сільськогосподарської продукції і біологічних активів та їх собівартості будуть тотожні. Це також унеможливує достовірного визначення фінансового результату за окремими видами продукції, що в свою чергу перевертає показник рентабельності.

Як цілком справедливо зауважують О. Галицький і В. Г. Кожем'якіна, П(С)БО 30 «Біологічні активи» хоч і містить основні принципи визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності, проте загальна методика визначення фінансових результатів не сформована та не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні. Адже фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва. У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції. Крім того, існують вагомні суперечності між П(С)БО 30 та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку аграрними формуваннями, зокрема з методикою калькулювання собівартості продукції агроформувань відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції № 1315 [3].

З цього приводу Г. Сиротюк зауважує, що вказана методика призводить до умовності визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, оскільки ринкову вартість визначають досліджені сільськогосподарські підприємства формально, здебільшого обчислюючи фінансовий результат від основної діяльності, тобто від продажу безпосереднього продукту виробництва. Однак із введенням у дію П(С)БО 30 підприємства найчастіше отримують від основної діяльності або нульовий фінансовий результат, або збиток через порівняння доходу від реалізації зі справедливою вартістю продукції, що наближена до доходу [8].

Таблиця 1

**Динаміка фінансових результатів діяльності та стану ПАП «Фортуна»**

Показник	2014	2015	2016	2016р. у % до 2014р.
Чистий дохід	11875	17363	21245	178,9
Собівартість	8365	11147	13245	158,3
Валовий прибуток (збиток)	3147	5676	9863	313,4
Фінансові результати від операційної діяльності	1343	4647	8746	у 9,5 разів
Фінансові результати від звичайної діяльності	1064	3687	9134	у 8,6 разів
Коефіцієнт платоспроможності	9,68	26,41	23,56	243,4
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,05	0,57	0,81	у 16,2 разів
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,27	1,12	2,97	у 11 разів
Коефіцієнт загальної ліквідності	3,97	11,13	14,87	374,6
Коефіцієнт фінансового левериджу	0,296	0,154	0,103	34,8
Рівень рентабельності, %	8,7	28,1	63,4	у 7,2 разів

*«Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності підприємства»*

Аналіз фінансових результатів діяльності приватного аграрного підприємства «Фортуна» (табл. 1) дозволив виявити, що розмір прибутку від звичайної діяльності за останні ро-

ки має тенденцію до суттєвого зростання.

За три роки його розмір зріс з 1,064 млн. грн до 9,134 млн. грн, тобто у 8,6 разів.

Збільшився також розмір чистого доходу та собівартості (на 78,9 та 58,3 % відповідно), що обумовило зростання валового прибутку більш ніж у 4 рази. Розраховані показники фінансового стану вказують на підвищення рівня платоспроможності і ліквідності підприємства вище нормативних значень. Відбулось також зниження фінансового левериджу на 66,4%, що позитивно позначилось на рівні фінансової стійкості. Також суттєво зросла рентабельність: з 8,7% у 2014р. до 63,4% у 2016 р. Отже, зростання фінансових результатів за досліджений період обумовило вагоме покращання платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості та рентабельності дослідженого підприємства.

Неабиякий внесок у цьому належить раціонально організованій системі бухгалтерського обліку обраній підприємством облікової політиці.

**Висновки.** Застосування на практиці методики оцінки та визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, яка передбачена П(С) БО 30 «Біологічні активи», зумовила ряд методологічних проблем, які гальмують запровадження стандарту і ускладнюють облікову роботу на підприємстві. З метою вирішення розглянутих в статті проблем вважаю, що оцінку продукції при первісному визнанні в бухгалтерському обліку, а також визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, введених П(С) БО 30 доцільно переглянути.

### *Література*

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджене наказом міністерства фінансів України від 07.07.1999р.№163
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2006 р. № 1315.
4. Галицький О. М. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності та їх відображення в фінансовій звітності / О. М. Галицький, В. Г. Кожем'якіна // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки, випуск № 75. – 2014. – С. 67–72.
5. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 6. – С. 17 – 24.
6. Михайлов М. Г. Проблемні питання впровадження П(С) БО 30 «Біологічні активи» / М.Г. Михайлов // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 12. – С. 10 – 105.
7. 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.
8. Сиротюк Г. Аналіз та облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств / Г. Сиротюк, К. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер: Економіка АПК. – 2013. – № 20(1). – С. 147-153. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau\\_econ\\_2013\\_20\(1\)\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20(1)_25).
9. Ксьонжик І. В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах / Ксьонжик І. В., Василькова М. В. // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. –2012. – № 4(20). – С. 149–51.