УДК 657.4

О. Ю. Гаврик,
к. е. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет
ORCID ID: 0000-0001-9816-0253

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.2.70

БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ: ЕКОНОМІЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЇ ТА ОЦІНКА В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

O. Gavryk,
PhD in Economics, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

BIOLOGICAL ASSETS: ECONOMIC INTERPRETATION AND EVALUATION IN THE CONTEXT OF THE INTRODUCTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Розвиток ринкових відносин у сучасних умовах в аграрному секторі економіки передбачає необхідність формування ефективної системи управління діяльністю організацій агропромислового комплексу, що нерозривно пов'язано з належною організацією бухгалтерського обліку. Загальновизнано, що бухгалтерський облік спрямований на забезпечення основних інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів облікової інформації для прийняття і реалізації об'єктивних економічних рішень. Тому зазначена інформація в сучасних умовах повинна мати певні властивості і якісними характеристиками, що вимагає зробити більш активні кроки з реформування бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до загальновизнаних принципів і вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

У поточних умовах господарювання застосування МСФЗ, особливо МСФЗ 41 "Сільське господарство", є одним з основних елементів забезпечення успішної та довгостроковій діяльності місцевих сільськогосподарських підприємств, а також їх взаєморозуміння з іноземними контрагентами. Поточні методи оцінки біологічних активів та сільськогосподарських товарів на основі справедливої вартості біологічних активів вимагають подальшого перегляду, внесення певних коригувань в модель оцінки, яка в свою чергу гарантує еквівалентність обміну між незалежними сторонами на активному ринку. Фундаментальні зміни, що вносяться до поточну практику ведення обліку сільськогосподарської діяльності Стандартом 30 бухгалтерського обліку, включають виділення рослин і тварин, які відносяться до об'єктів сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію ("біологічні активи").

Найчастіше справедлива вартість сільськогосподарських товарів не може бути визначена з достатнім ступенем впевненості. Дослідження показали, що в зв'язку з біотрансформацією оцінка біологічних активів за справедливою вартістю буде сильно відрізнятися від оцінки за історичною собівартістю. Запропоновано теоретико-методологічні підходи, а також практичні рекомендації з вимірювання біологічних активів і сільськогосподарських товарів на основі справедливої вартості, що дозволяє більш об'єктивно оцінювати результати сільськогосподарської діяльності господарюючих суб'єктів, розширює їх можливості в плані залучення інвестицій та поліпшення конкурентоспроможність на аграрних ринках.

The development of market relations in the agricultural sector of the economy implies the need to form an effective management system for organizations of the agro-industrial complex under the modern conditions, which is inextricably linked with the proper organization of accounting. It is generally accepted that accounting is aimed to providing the basic information needs of both internal and external users of accounting information for the adoption and implementation of objective economic decisions. Therefore, this information in modern conditions must have certain properties and qualitative characteristics, which requires more active steps to reform accounting in agriculture in accordance with generally accepted principles and requirements of International Financial Reporting Standards.

In the current economic environment, the application of IFRS, especially IFRS 41 "Agriculture", is one of the main elements of ensuring the successful and long-term operation of local agricultural enterprises, as well as their mutual understanding with foreign counterparties. Current methods of valuing biological assets and agricultural products based on the fair value of biological assets require further revision, making certain adjustments to the valuation model, which, in turn, guarantees the equivalence of exchange between independent parties in an active market. Fundamental changes to the current practice of accounting for agricultural activities by Accounting Standard 30 include the allocation of plants and animals related to agricultural activities in a separate accounting category ("biological assets").

In most cases, the fair value of agricultural goods cannot be determined with a sufficient degree of certainty. Studies have shown that due to biotransformation, the valuation of biological assets at fair value will be very different from the valuation at historical cost. Theoretical and methodological approaches are offered, as well as practical recommendations for measuring biological assets and agricultural products on the basis of fair value, which allows to more objectively assess the results of agricultural activities of economic entities, expands their opportunities to attract investment and improve competitiveness in agricultural markets.

Ключові слова: біологічні активи, МСФЗ (IAS) 41, справедлива вартість, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", біотрансформація.

Key words: biological assets, IFRS 41, fair value, Accounting Regulation (Standard) 30 "Biological Assets", biotransformation.

ВСТУП

С розвитком ринкових відносин у сільськогосподарській сфері виробництва і реалізації продукції, робіт і послуг необхідно сформувати ефективну систему управління сільськогосподарською діяльністю, а це безпосередньо пов'язано з результативною організацією бухгалтерського обліку. Для досягнення поставленої мети потрібно зробити більш активні кроки з модернізації бухгалтерського обліку відповідно до загальновизнаних принципів і методами МСФЗ. Основною інформаційною базою для управління є бухгалтерський облік, який повинен забезпечити зацікавлених осіб достовірною та повною інформацією про діяльність підприємства. Удосконалення обліку може бути досягнуто за допомогою приведення його до міжнародних вимог, які позначені в міжнародних стандартах фінансової звітності. Сільське господарство по праву вважається однією з основних галузей в Україні. Сільськогосподарська продукція поставляється як всередині країни, так і на міжнародний ринок. МСФЗ (IAS) 41 "Сільське господарство" дозволяє забезпечити регулювання облікового процесу операцій з сільськогосподарською діяльністю та біологічними активами організації.

ОГЛЯД ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ

Питання щодо дослідження і розробки заходів щодо введення МСБО в облікову практику розглядають такі вчені: Жук В.Н., Кіндрацька Л.М., Лісіна В.Ю., Максимов Л.І. та інші. Вчені обирають різні шляхи для розкриття концептуальних засад і вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, систематизуючи думки західних або вітчизняних дослідників, посилаючись на законодавчі акти.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою статті є розробка теоретико-методичних підходів та практичних рекомендацій щодо оцінки біологічних активів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У МСФЗ (IAS) 41 "Сільське господарство" встановлено порядок обліку, подання фінансової звітності та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність. Відповідно до цього стандарту сільськогосподарська діяльність являє собою управління біотрансформацією рослин і тварин з метою продажу, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів.

Біотрансформація — процеси росту, переродження, виробництва і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Вона призводить:

— до зміни активу в формі збільшення або зменшення його кількості або якості. В результаті відтворення можуть з'являтися додаткові активи;

— отриманню сільськогосподарської продукції (зернових, бобових, м'яса, молока).

Біотрансформація складається з процесів росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, в результаті яких в біологічному активі відбуваються якісні або кількісні зміни.

Управління змінами сприяє біотрансформації шляхом створення сприятливих або стабільних умов, необхідних для щоб цей процес відбувався. Прикладами такого управління є підтримання температурного режиму і освітлення, внесення добрив в грунт для забезпечення врожайності. Саме управління біологічною трансформацією відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності, пов'язаної з біологічними активами. Тому збір врожаю з біологічного активу, управління яким не здійснювалося, які не є сільськогосподарською діяльністю.

Складовою частиною біологічної трансформації є оцінка змін біологічного активу. Оцінка змін включає вимір і контроль за зміною якості (наприклад, вміст жиру або білка, міцність волокна) або кількості (наприклад, приплід, вага, довжина і т.д.).

Із введенням П(с)БО 30 "Біологічні активи" складовою ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств є біологічні активи в рослинництві та тваринництві. Біологічні активи, які приносять економічну вигоду протягом терміну більше 12 місяців, відносять до довгострокових активів. Активи, економічну вигоду яких одержують протягом операційного циклу, називають поточними. Згідно з п. 52-53 МСФЗ 41 "Сільське господарство" біологічні активи поділяються на споживані та плодоносні, а також зрілі й незрілі згідно з п. 54 [1]. До споживаних відносять біологічні активи, які при досягненні певних параметрів використовуються за призначенням (худоба м'ясного напряму; худоба для продажу в живій вазі; птиця м'ясного напряму; риба в штучних водоймах; ліс, вирощений для заготівлі деревини; озимі зернові культури від сівби до дозрівання і збору). До плодоносних відносять біологічні активи, які забезпечують збір продукції на регулярній основі (велика і дрібна худоба молочного напрямку, птиця яєчного напрямку, плодові дерева і чагарники, виноградники).

Також є категорія сільськогосподарських активів — похідних від біологічних. Згідно з МСФЗ 41 їх класифікують як сільськогосподарську продукцію на момент збору (м'ясо в тушах, сире молоко, зерно, яйця, вовна та інші продукти рослинного або тваринного походження, що не підлягають промисловій обробці) [2].

Слід зазначити, що матеріали сільськогосподарського призначення не згадуються у міжнародному стандарті можливо тому, що такі матеріали теж є сільськогосподарською продукцією. Якщо ж вони не отримані у власному господарстві та купуються на стороні, то МСФЗ 41 на них поширюватися не буде, тому в такому разі слід керуватися МСФЗ 2 посилання "Платіж, заснований на акціях".

Поняття біологічних активів і похідних від них згідно з П(с)БО 30 посилання та Інструкції № 291 посилання в іншому повністю відповідає поняттям, викладеним у МСФЗ 41, хоча тут вони класифікуються не так чітко, як у національному Плані рахунків.

Відповідно до інформації про первісне визнання та оцінку біологічних активів, слід врахувати, якщо П(с)БО 30 передбачено оцінювати придбані на стороні біологічні активи згідно з П(с)БО 7 "Основні засоби", то у МСФЗ 41 прямих вказівок на те, щоб активи в подібних випадках оцінювали згідно з МСФЗ 16 "Основні засоби" не міститься [3]. Справа в тому, що процес їх придбання (якщо такі активи дійсно придбані на стороні, а не були отримані у власному господарстві) як би винесений за дужки цього стандарту і поняттям первісної вартості стандарт МСФЗ 41 не оперує.

У міжнародному стандарті фінансової звітності 41 (IAS) "Сільське господарство" передбачена неможливість достатньо надійної оцінки справедливої вартості: при первісному визнанні біологічного активу організація не має інформацію (і не може її отримати) про відповідні ринкові ціни і показниках, а будь-які альтернативні розрахунки справедливої вартості не відрізняються надійністю. В такому випадку, біологічний актив оцінюється за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності активу [4]. Це правило стосується тільки до первісного визнання біологічного активу. З появою можливості визначення справедливої вартості біологічного активу з достатнім ступенем вірогідності, компанії слід перейти на оцінку за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних збутових витрат [5].

Справедлива вартість визначається як поточна ринкова ціна за вирахуванням витрат, очікуваних на місці майбутнього продажу, за винятком тих випадків, коли справедлива вартість активу не може бути надійно оцінена (п. 21 МСФЗ 41). Сільськогосподарська продукція оцінюється за справедливою вартістю, встановленою на момент збору врожаю, за вирахуванням витрат, які ймовірно можуть виникнути на місці продажу [6].

До витрат, очікуваних на місці продажу, відносять: комісійні винагороди брокерам і дилерам; біржові збори; податки і мита, якими обкладаються операції продажу. До таких витрат не належать транспортні та інші види витрат, пов'язані з доставкою активів на місце продажу (п. 23 МСФЗ 41).

За відсутності активного ринку для визначення справедливої вартості використовують інформацію з інших доступних джерел: ціна останньої угоди з продажу аналогічної продукції; ринкові ціни на аналогічні активи; базові галузеві ціни на іншу продукцію, які можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості цього активу [7].

При відсутності ринкових цін та інших вартісних показників біологічного активу, що перебуває в певному стані на даний момент, використовується теперішня вартість очікуваних від активу чистих грошових потоків. У деяких випадках вартість не враховується для наближенням справедливої вартості, коли: не відбувається незначна біологічна в момент здійснення початкових витрат (наприклад, незавершене виробництво по озимим зерновим культурам), не очікується суттєвого впливу трансформація суттєво вплине на ціну (наприклад, на етапі первинного зростання дерев в садівництві). Справедлива вартість зібраної сільськогосподарської продукції відображається під час визначення доходів, прибутку або збитку за період, в якому була отримана дана продукція. Цей метод повністю відповідає отриманню продукції шляхом її відокремлення від біологічного активу або при зборі врожаю зернових і подібних до них культур з коротким циклом біотрансформації (протягом декількох місяців одного року).

Якщо справедливу вартість неможливо визначити з достатнім ступенем достовірності, то біологічні активи оцінюють за собівартістю за вирахуванням амортизації і збитків від знецінення. Як тільки біологічні активи отримують справедливу оцінку, нарахування амортизації припиняється.

Дослідження виявило відсутність єдиних принципів і правил обліку біологічних активів за справедливою вартістю. Здебільшого дослідники посилаються на вимоги МСФЗ 41 "Сільське господарство" [8]. Специфіка історичної спадщини системи бухгалтерського обліку і система господарювання стримують перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно виробити заходи адаптації вимог МСФЗ 41 "Сільське господарство", передусім на принципах визначення справедливої вартості біологічних активів [9].

Виділено такі принципи: 1) наявність активного ринку, що відповідає наступним вимогам: однорідність об'єктів угод на ринку, доступність інформації про ціни, що забезпечують формування моделі ринку аграрної продукції досконалої конкуренції; 2) об'єктивність і достовірність цін, які передбачають відсутність монопольних сегментів ринку й усунення великої кількості посередників на шляху від виробника до ринку; 3) доступність інформації про ціни, що вимагає створення в Україні інформаційної системи, яка надаватиме достовірну й доступну інформацію про ціни в розрізі територіально обмежених зон активного ринку; 4) наявність достовірної довідкової та планово-економічної інформації, що враховує особливості й технології сільськогосподарського виробництва, що дасть можливість порівнювати біологічні активи і результати їх біотрансформації; 5) простота алгоритму та методики розрахунку справедливої вартості, що забезпечує практичну роботу бухгалтерів найбільш простими алгоритмами і методичними підходами з використанням достовірної й доступної інформації; 6) високий професійний рівень бухгалтерів сільськогосподарських організацій, пов'язаний з тим, що введена нова категорія біологічних активів передбачає відповідну організацію їх синтетичного та аналітичного обліку на відокремлених інвентарних рахунках, які відображають необхідну інформацію про наявність, рух і біотрансформації біологічних активів за окремими видами; 7) вибір варіанта облікової політики обліку біологічних активів і результатів їх біотрансформації за справедливою вартістю залежно від розв'язуваних завдань сільськогосподарською організацією по одному з трьох варіантів використання інформації: а) для формування тільки звіту про фінансові результати, б) для формування бухгалтерського балансу і звіту про фінансові результати, в) для управління біологічними ресурсами підприємств. Відповідно до обраного варіанта облікової політики підприємство повинно формувати відповідний склад річної, проміжної та оперативної бухгалтерської інформації; 8) забезпечення об'єктивної оцінки результатів господарської діяльності суб'єктів аграрного бізнесу, який вимагає відповідної організації синтетичного та аналітичного обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції, формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

Процес обліку біологічних активів за справедливою вартістю має передбачати такі етапи:

1. Визначення біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку відповідно до їх класифікації. Цей етап має на меті виділити біологічні активи і господарські операції, що мають організаційно-господарську самостійність і підлягають грошовій оцінці на певних етапах їх життєвого циклу: формування, використання, продаж і ліквідація, що сприяє встановленню реального грошового еквівалента справедливої вартості використання результатів біологічних активів за певний період і до певної звітної дати.

2. Конкретизація біологічних активів за видами, культури, породи й іншими визначальними ознаками. Різноманітність умов і результатів виробництва сільськогосподарської продукції, пов'язані з особливостями та специфікою галузі, вимагають виділення в окремі групи біологічних активів і результатів їх біотрансформації з урахуванням природно-біологічних особливостей і господарсько-економічної корисності.

3. Вивчення активного ринку і збір інформації про ціни та техніко-економічної інформації. Можна вважати, що активний ринок у товарних видів сільськогосподарської продукції сформовано. Тут необхідно вивчити кілька каналів реалізації й орієнтуватися на існуючі ринки збуту продукції, оскільки ціни істотно різняться залежно від країни, регіонів реалізації, переробників і т.д. Для нетоварних видів продукції слід використовувати техніко-економічні показники, що впливають на якість продукції або на зміст окремих елементів, що мають цінову, грошову оцінку на ринку.

4. Вибір методики оцінки біологічних активів. Цей етап є найбільш відповідальним. Від методики оцінки в основному будуть залежати ціни і фінансові результати господарської діяльності суб'єктів аграрного ринку.

5. Розрахунок справедливої вартості. Відповідно до МСФЗ 41 "Сільське господарство" при визначенні справедливої вартості ціни повинні вираховуватися витрати, пов'язані з транспортуванням, зберіганням та іншими збутовими процедурами.

6. Розрахунок справедливої вартості біологічних активів відповідно до прийнятої методики. На цьому етапі визначають справедливу вартість біологічних активів для формування звітності з метою прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

7. Відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів за справедливою вартістю дає змогу одержувати найбільш достовірну й повну інформацію про діяльність сільськогосподарських організацій. Вважаємо, що використання запропонованих методичних підходів забезпечить визначення реальної оцінки біологічних активів, особливо у рослинництві.

ВИСНОВКИ

На основі проведених досліджень зроблено такі висновки:

відсутні відмінності в оцінці довгострокових і поточних біологічних активів. Існуюча в стандарті МСФЗ (IAS) 41 "Сільське господарство" класифікація не дозволяє деталізувати інформацію при обліку різних видів біологічних активів;

постає необхідність розробки методичних рекомендацій щодо оцінки поточних біологічних активів у разі вибуття з сільськогосподарського підприємства.

Процес обліку біологічних активів за справедливою вартістю включає такі етапи: визначення біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку відповідно до їх класифікації; конкретизація біологічних активів за видами, культури, породи й іншими визначальними ознаками; вивчення активного ринку і збір інформації про ціни та техніко-економічної інформації; вибір методики оцінки біологічних активів; розрахунок справедливої вартості; розрахунок справедливої вартості біологічних активів відповідно до прийнятої методики; відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів.

Використання запропонованої методики забезпечить достовірне відображення руху біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.

Література:

1. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 1. С. 112—121.

2. Канцедал Н.А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 1. С. 44—55.

3. Катан Л.І. Довгострокові біологічні активи в контексті міжнародних облікових стандартів та звітності. Агросвіт. 2009. № 19. С. 7—10.

4. Белова І.М. Побудова управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог МСФЗ, П(С)БО 30 "Біологічні активи" та галузевого управління. Бізнес Інформ. 2015. № 3. С. 184—191.

5. Майданевич П.М. Особливості облікової політики продукції сільськогосподарського виробництва у відповідності до П(с)БО 30 "Біологічні активи". Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2012. Вип. 11. С. 193—195.

6. Хомовий С.М. Біологічні активи та П(С)БО 30 — як воно є, сьогодення. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2009. Вип. 6 (1). С. 329—336.

7. Скакун Л. А. Біологічні активи у бухгалтерському обліку як ресурс для капітальних інвестицій. Агроінком. 2013. № 4—6. С. 59—61.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Біологічні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/ file/link/ 320311/file/ IAS%2041.pdf

9. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2016. Вип. 1 (2). С. 411—417.

References:

1. Koval', O.V. (2019), "Biological assets in reporting: problematic aspects", Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky, vol. 1, pp. 112—121.

2. Kantsedal, N.A. (2018), "Institutional approach to the formation of accounting information on biological assets and agricultural activities", Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannia nauky i praktyky, vol. 1, pp. 44—55.

3. Katan, L.I. (2009), "Long-term biological assets in the context of international accounting standards and reporting", Ahrosvit, vol. 19, pp. 7—10.

4. Belova, I.M. (2015), "Construction of management accounting in crop production in the light of the requirements of IFRS, P (S) BU 30 "Biological assets" and industry management", Biznes Inform, vol. 3, pp. 184—191.

5. Majdanevych, P.M. (2012), "Features of the accounting policy of agricultural products in accordance with UAS 30 "Biological assets"", Visnyk Sums'koho natsional'noho ahrarnoho universytetu. Seriia : Ekonomika i menedzhment, vol. 11, pp. 193—195.

6. Khomovyj, S.M. (2009), "Biological assets and UAS 30 — as it is, the present", Ekonomichni nauky. Ceriia : Oblik i finansy, vol. 6 (1), pp. 329—336.

7. Skakun, L.A. (2013), "Biological assets in accounting as a resource for capital investment", Ahroinkom, vol. 4—6, pp. 59—61.

8. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 41 "Biological Assets"", available at: http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%-2041.pdf (Accessed 10 Feb 2021).

9. Ovcharova, N.V. (2016), " Evaluation of biological assets: problems of methodology and organization", Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu. Seriia : Ekonomika, vol. 1 (2), pp. 411—417.

Стаття надійшла до редакції 04.02.2021 р.