

УДК: 657.1:330.133(457)

МОЖЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ

Гуцаленко Л.В., д.е.н., професор
Вінницький національний аграрний університет

Розглянуто погляди вчених щодо доцільності застосування справедливої вартості в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств.

Постановка проблеми. Перш ніж зупинитись більш докладно на питанні справедливої вартості, доцільно згадати цитату І. Волковича (1892 р), який писав: «Ні в якому разі ми не зустрінемо подібних міркувань і такого мудрування в обліках, як в рахівництві сільського господарства. Міркування і мудрування виникали в самому вузькому місці – оцінці, оскільки від них передусім залежало визначення фінансових результатів» [24, с.296].

Під оцінкою розуміють процес вираження інформації у грошовому вимірі. Оцінку слід здійснювати з допустимою точністю й обережністю, з дотриманням принципу обачності, який визначено Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Міжнародним стандартом оцінки № 10 «Оцінка майна сільськогосподарського призначення» визначено, що фундаментальною базою для оцінки майна сільськогосподарських підприємств є ринкова вартість, відповідно до визначення якої завжди має проводитися аналіз найкращого та найефективнішого використання майна для того, щоб гарантувати, що сільськогосподарське використання буде продовжено, і щоб визначити, чи це майно використовуватиметься далі.

На думку М.С. Пушкаря «методологія оцінки об'єктів обліку у різних країнах специфічна, що робить непорівнянними національні системи обліку. З метою забезпечення порівнянності міжнародні чи регіональні організації з регулювання обліку розробляють стандарти чи правила для країн, які входять в такі організації. В умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки ця проблема має актуальне значення. Тому оцінка повинна відповідати міжнародним вимогам» [22, с.259].

Для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності застосовують різні види оцінок, які визначені різними завданнями.

У МСФЗ спостерігається стійка тенденція на розширення кола активів, які оцінюються і відображуються в фінансовій звітності за справедливою вартістю. Під справедливою вартістю розуміють вартість активів на момент складання балансу. Головним недоліком справедливої вартості є її суб'єктивізм, відсутність єдиного підходу до її визначення.

Метою статті є: теоретичне обґрунтування сутності справедливої вартості та можливості її застосування в обліковій практиці

сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У науковій літературі протягом останніх років питанню справедливої вартості присвячені праці С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, З.М. Левченко, Л.Г. Ловінської, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, Л.К. Сука, та ін. Однак не вирішеними залишаються питання застосування справедливої вартості в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна система бухгалтерського обліку передбачає дотримання єдиних методологічних засад оцінки активів. Оцінювання за історичною вартістю має на меті оцінку прибутку, що ґрунтується на методологічному принципі «доходи – витрати» [16, с.66].

Л.Г. Ловінська дослідила вплив оцінки активів за умов фінансової та фізичної концепції збереження капіталу. Вона зазначає, що в Україні фізична концепція офіційно визнана лише в обліку біологічних активів [16, с.66].

У пунктах 9 і 12 П(С)БО 30 „Біологічні активи ” вказано, що додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання їх відображується у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу [20].

За П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств” справедливою вартістю визнається сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними та незалежними сторонами [20].

Відповідно до п. 7.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначають порівнянням доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображують у складі результатів операційної діяльності. В п. 5.15 Методичних рекомендацій зазначено, якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При проведенні зазначеної операції, первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахованого зносу, а потім його переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Різницю між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, відображують у складі інших операційних доходів [18, с.9–27].

З.М. Левченко зауважує, що запропонована Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів методика визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції не конкретизована, досить суб'єктивна і організаційно не забезпечена інформацією щодо цін активного ринку на відповідні види біологічних активів, а в окремих випадках – через відсутність останнього [15, с.44].

В.М. Жук вважає, що «методологія оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю має узагальнені підходи. Бухгалтерський облік біологічних активів за міжнародними стандартами передбачає ринкову оцінку активів (за справедливою вартістю). Оцінка активів за справедливою вартістю хоча і викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України. Взагалі оцінка активів за ринковою вартістю стає пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку у світі» [9, с.290].

Застосування справедливої ціни на сільськогосподарську продукцію у розвинених країнах не створює проблем з оцінкою продукції, оскільки існування форвардних і ф'ючерсних контрактів та товарної біржі дає змогу сільськогосподарському виробникові ще задовго до моменту продажу знати рівень цін на продукцію [23].

Введення в облік терміну «справедлива вартість» в Україні викликало бурхливі дискусії щодо її сутності та впливу на достовірність відображення в звітності фінансових результатів діяльності підприємств, в тому числі сільськогосподарських.

Наведемо в таблиці 1 погляди вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сутності справедливої вартості.

Таблиця 1

Тракткування вченими сутності категорії «справедлива вартість»

Автор	Сутність справедливої вартості
Соколов В.Я.	Вартість предмета на момент складання балансу
Палій В.Ф.	Умовний термін, який визначає достовірно відому вартість об'єкта, якою є відновна вартість
Ловінська Л.Г.	Вид поточної вартості
Грачова Р.	Може бути первісною вартістю безоплатно отриманих активів
Чалий І.	Застосовують, якщо бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або у разі відсутності об'єктивно-універсального грошового вимірника

Г.Г. Кірейцев зазначає, що «справедлива вартість», не в змозі бути основою облікової оцінки як прийому квантифікації економічного відтворення і тому не може складати основу методології вимірювання фактів господарського життя [11, с.6].

Введення в науковий оборот та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більш, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [12, с.26]. В своїх дослідженнях Г.Г. Кірейцев знаходить підтримку і теоретиків Заходу, що додатково посилює наукову позицію прихильників традиційної економічної парадигми, згідно з якою за справедливу вартість має визнаватися ціна, «що складається з витрат плюс «розумна» націнка – чистий прибуток» [12, с.15].

На думку В.Б. Моссаковського, справедлива вартість для оцінки продукції при первісному визнанні в умовах України має обмежене поширення через нерозвинену систему ринкових відносин [19, с.187]. Відносно цієї проблеми п. 15 П(С)БО 30 передбачено, що у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедливу вартість визначають за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11–14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [20].

На думку Т. Кучеренко справедлива вартість активів і доходів, необхідних для покриття майбутніх зобов'язань і витрат в умовах реального ринкового середовища, характеризує ефективність управління контрольованими ресурсами у звітному періоді [14, с.28].

У своїх дослідженнях Л.Г. Ловінська виділяє сильні та слабкі сторони справедливої вартості, зазначаючи, що сильною стороною справедливої вартості є «те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. Слабкою стороною справедливої вартості є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджена документально. Крім того, вона певною мірою «сприяє» порушенню принципу обачності, дотримання якого вимагається при складанні фінансової звітності» [16, с.66].

Т.О. Бондур зазначає, що оцінка за справедливою вартістю передбачає визначення виручки від реалізації не після продажу продукції, а після її виробництва. В умовах сільськогосподарського виробництва наперед спрогнозувати ринкову ціну продукції неможливо. Ціни на ринку сільськогосподарської продукції досить нестійкі, протягом кількох днів чи тижнів вони можуть неодноразово змінюватися під впливом ринкових чинників – попиту та пропозиції. Не останню роль тут відіграє імпорт, оскільки імпортовані товари створюють дисбаланс цін на вітчизняну продукцію. Імпорт сільськогосподарської продукції відбувається головним чином не через її нестачу в країні, а через високу собівартість вітчизняної продукції.

Таким чином, сільське господарство України стає неконкурентоспроможним перед закордонними товаровиробниками [1, с.98].

Узагальнюючи свої твердження Т.О. Бондур вказує на те, що справедливу вартість сільськогосподарської продукції найчастіше не можна визначити з достатньою мірою достовірності. Вважається, що за рахунок біологічних перетворень оцінка біологічних активів за справедливою вартістю значно відрізнятиметься від оцінки за історичною собівартістю. Дійсно, собівартість показує реальні витрати на виробництво, в той час як справедлива вартість – це, по суті, нічим не обґрунтована надумана ціна [1, с.99].

М.Ф. Огійчук, Т.П. Шерякова, Л.Г. Панченко та Л.О. Сколотій відзначають, що потребує подальшого дослідження методика визначення фінансових результатів при первісному визнанні біологічних активів у тваринництві, які пов'язані з низкою чинників:

- неможливістю порівняти товарну і валову продукцію вирощування та

відгодівлі тварин;

- неможливістю використання ціни реалізації для оцінки валової продукції, оскільки якість тварин (вгодованість) може бути визначена лише після закінчення відгодівельного періоду.

Відсутність ринкових цін на окремі види сільськогосподарської продукції і додаткові біологічні активи призводить до грубих порушень визначення фінансових результатів згідно з чинними стандартами бухгалтерського обліку.

Автори вважають за доцільне розробити методику щодо коригування фінансового результату на залишок сільськогосподарської продукції, призначеної для продажу, та тварин, які оцінені за справедливою вартістю [25, с.49–51].

Ф.Ф. Бутинець наголошує на тому, що відсутній механізм визначення справедливої вартості тварин. Він пропонує користуватися інформацією, наявною в розпорядженні обласних управлінь статистики, даними прайс-листів, експертною оцінкою, а за відсутності цих даних використовувати ціну, яку найчастіше застосовують при продажу тварин за грошові кошти [2].

Виникли дискусії також стосовно відображення результатів від падежу молодняку тварин, який за П(С)БО 30 відноситься до поточних біологічних активів. Зокрема, Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка та Г.Ю. Аніщенко дискутують із Л.М. Зайцевою та М.Ш. Амировим, які пропонують падіж молодняку великої рогатої худоби і дорослих тварин на відгодівлі відносити на збитки підприємства [6, с.9]. Вони не погоджуються з таким підходом і зазначають, що падіж є втратами виробництва, і тому його слід включати у собівартість продукції, тобто у витрати виробництва. Дійсно, за чинним порядком обліку падіж молодняку великої рогатої худоби і дорослих тварин на відгодівлі включають у собівартість. Проте вагу загиблих тварин попередніх років народження включають повністю у собівартість приросту живої маси. На думку вчених, не можна відносити балансову вартість загиблих тварин на збитки підприємства, оскільки процес вирощування та відгодівлі тварин ще не завершений, тобто вони ще знаходяться у процесі виробництва, а падіж слід вважати браком у виробництві [6, с.108].

Не можна не погодитись з думкою Г.Г. Кірейцева, В.К. Савчука та О.Д. Гудзинського, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття «справедлива вартість» означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [5, с.9–12].

Відносно П(С)БО 30 біологічні активи і сільськогосподарська продукція при оприбуткуванні, а також на дату балансу відображуються за справедливою вартістю, тобто за цінами реалізації, зменшеними на витрати за місцем продажу.

Висновки. Узагальнюючи вищевикладене можна дійти висновку, що в силу дії вище наведених тверджень, як наслідок підприємствам необхідно відмовитись від застосування планової та фактичної собівартості сільськогосподарської продукції як базової оцінки.

В практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можуть бути випадки, коли неможливо здійснити надійну оцінку справедливої вартості

біологічного активу. Справедливу вартість біологічного активу можна оцінити з певною ступінню надійності. Такий підхід можливо заперечити тільки в момент первинного визнання біологічного активу, у відношенні до якого відсутня інформація про ринкові ціни, а альтернативні розрахунки справедливої вартості не є надійними. В такій ситуації біологічний актив слід оцінювати за собівартістю за мінусом накопиченої амортизації і збитків від його знецінення.

Література

1. Бондур Т. О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва / Т. О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 96–101.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, М. Я. Дем'яненко, П. Т. Саблук; за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого / Житомирський держ. технолог. ун-т. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с.
3. Герасимук І. В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І. В. Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 18–22.
4. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87–90.
5. Гудзинський О. Д. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, В. К. Савчук // Вісник КНУ. Економіка. – 2001. – Вип. 53. – С. 9–12.
6. Гузар Б. С. Особливості обліку біологічних активів тваринництва / Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Г. Ю. Аніщенко // Економіка АПК. – 2008. – № 3. – С. 108.
7. Гуцаленко Л. В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Л. В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 96–99.
8. Дем'яненко М. Я. Фінансова криза в аграрному секторі АПК. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси» / М. Я. Дем'яненко, М. Й. Малік // Зб. наук. праць. Випуск 7 (25) – Ч.1 / за ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк : Луцький нац. техніч. Ун-т, 2010. – 556 с.
9. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: моногр. / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
10. Зайцева Л. М. Учет результатов деятельности следует изменить / Л. М. Зайцев // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1959. – № 1. – С. 22.
11. Кірейцев Г. Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С. 3–7.
12. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.
13. Коцупатрій М. М. Щодо обліку біологічних активів / М. М. Коцупатрій // Друга Міжнар. конф. [«Реформування обліку, звітності та аудиту

в системі АПК України: стан та перспективи»], (Київ, 19-20 жовт. 2006 р.) / Ін-т аграр. економіки УААН. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. – С. 23–26.

14. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т.Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит.- 2009.- №5.- С.24-34.

15. Левченко З.М./ З.М.Левченко // Справедлива вартість як пріоритет в оцінці активів / Вісник полтавської державної академії. – 2010. – №2. – С.160-162.

16. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: моногр. / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.

17. Лукава І. М. Зростання ролі управлінського обліку з прийняттям П(С)БО «Біологічні активи» / І. М. Лукава // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11/12. – С. 98–101.

18. Методичні рекомендації з обліку біологічних активів // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 1/2. – С. 9–27.

19. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : моногр. / В. Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрекс ЛТД, 2009. – 326 с.

20. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.rsev.ua>

21. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні / затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03 квіт. 1993 р. № 250: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=250-93-%EF>

22. Пушкар М. С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: моногр. / М. С. Пушкар / Тернопільська акад. нар. госп-ва. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.

23. Сільське господарство України: криза та відновлення / За ред.. Стефана Крамона-Таубадея, С.Демяненка, Арніма Куна.- К., 2004.- 207 с.

24. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

25. Спрощена система оподаткування за фіксованим сільськогосподарським податком і її вплив на фінансові результати в аграрних підприємствах / М. Ф. Огійчук, Т. П. Шерякова, Л. Г. Панченко, Л. О. Сколотій // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11/12. – С. 45–51.

Summary

Possibility of applying the fair value in domestic accounting system / Hutsalenko L.V.

The view of scientists are considered on the feasibility of application fair value in registration practice of agricultural enterprises.