

УДК 657.922

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ОЦІНКИ

О. В. Глушко, аспірант*

Розглянуто та проаналізовано основні методичні підходи оцінки довгострокових біологічних активів. Визначено «вузькі» аспекти оцінки в бухгалтерському обліку. Дана критична оцінка теорії та практики оцінки довгострокових біологічних активів.

Оцінка довгострокових біологічних активів, справедлива вартість, ринковий підхід, доходний підхід, витратний підхід.

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірі. Іншими словами, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають грошовому вимірюванню. Із цією метою використовують такий елемент методу бухгалтерського обліку, як оцінка. Потрібно наголосити, що правильна й достовірна оцінка господарських засобів має велике значення для об'єктивної характеристики ресурсів підприємства, чіткого визначення фінансових результатів, адже від її правильності залежить адекватність і надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком.

З переходом економіки до ринкових відносин проблема оцінки об'єктів бухгалтерського обліку набуває виключно важливого значення. Базовим підходом оцінки довгострокових біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Дослідження показали, що на сьогодні активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано. Згідно з цим, про-

* Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Г.Г. Кірейцев.

BLEMним залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні методам оцінки біологічних активів приділяють увагу багато українських вчених, а саме: Т. О. Бондур, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, О. Д. Гудзинський, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Л. Г. Ловинська, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, П. Т. Саблук, В. К. Савчук, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Я. В. Соколов, А. Харитонova.

Однак, не зважаючи на велику кількість публікацій та досліджень, питання з оцінки біологічних активів залишається в багатьох випадках суперечливим.

Мета дослідження – проаналізувати методичні основи оцінки довгострокових біологічних активів, що визначені в нормативній літературі; розглянути теорію та практику оцінки активів.

Виклад основного матеріалу. Базовим підходом оцінки довгострокових біологічних активів згідно з ПСБО 30 «Біологічні активи» є оцінка за справедливою вартістю. У системі МСФЗ оцінка за справедливою вартістю є однією з пріоритетних. У світовій практиці можливі три підходи до оцінки справедливої вартості [1]:

- ринковий: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на інформації про реальні угоди на ринках;
- доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінки;
- витратний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінки з урахуванням зносу.

В українській практиці переважно використовують ринковий підхід. Згідно з п. 13–16 П(С)БО 30 «Біологічні активи» визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

Відразу виникає проблемне питання щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, орієнтуючись на ціни активного ринку. Справа у тому, що ціна активного ринку на біологічні активи рослинництва поєднує у собі вартість активу й вартість земельної ділянки під цим активом, проте бухгалтерський облік та фінансова звітність вимагає інформації щодо вартості лише самого біологічного активу без урахування вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення. За таких умов використання методу визнання справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва, ґрунтуючись на ціни активного ринку, не є доцільним.

За відсутності активного ринку, згідно з п. 14 П(С)БО 30 «Біологічні активи», «визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється 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) та ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або

ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість».

Як було встановлено, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю є складним процесом. Варіанти підходів до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю передбачають можливість застосування п'яти методів оцінки [4]:

- аналіз контрактів;
- експертної оцінки комісією;
- аналогів;
- прийняття цін;
- сторонньої професійної оцінки.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» в основу визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції покладений метод аналогів. Що стосується методу аналізу контрактів, у дослідженнях В. М. Жука зустрічаємо твердження, що визначити справедливую вартість біологічних активів можна за останньою ринковою ціною операції з ними лише за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство [7].

Метод експертної оцінки комісією передбачає визначення ринкової вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на основі застосування методичних підходів, визначених законодавством з незалежної оцінки майна – Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Законодавством з незалежної оцінки майна до визначення ринкової вартості активів передбачається можливість застосування трьох методичних підходів (рис).

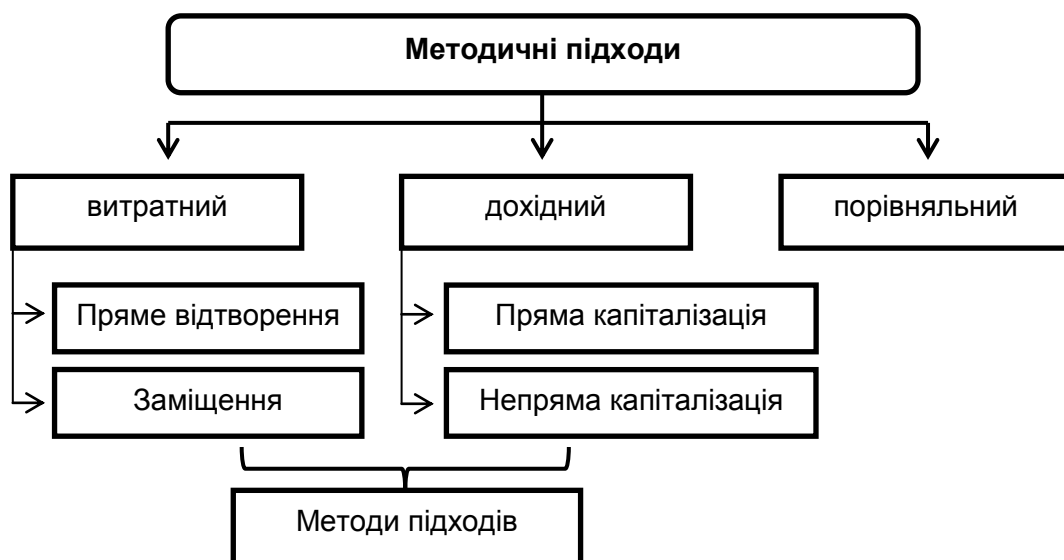


Рис. Методичні підходи до визначення ринкової вартості активів

Метод експертної оцінки й сторонньої професійної оцінки вимагає роботи оцінювачів, фахівців із ґрунтовною економічною підготовкою, але

спеціалізованих в оціночній діяльності. Однак на сьогодні бракує кваліфікованих кадрів, здатних орієнтуватись у динамічній економічній ситуації, використовувати сучасні технології, вміти застосовувати необхідний розрахунковий інструментарій. Адже вищі навчальні заклади тільки розпочинають підготовку фахівців за напрямком «Оціночна діяльність». Проаналізувавши економічні праці сучасних науковців, зустрічаємо як прихильників, так і опонентів концепції справедливої вартості (таблиця).

Різні точки зору щодо концепції справедливої вартості

Опоненти	Прихильники
Г. Г. Кірейцев, В. К. Савчук, О. Д. Гудзинський – «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].	В. М. Савченко – «Калькуляція планової і фактичної собівартості та оцінка на основі неї за первісною вартістю є характерним для управлінського обліку. Для зовнішніх користувачів інформації, що відображається у фінансовій звітності та є даними фінансового обліку, більш важливою є оцінка саме за ринковими цінами» [11].
М. В. Єрмолаєва – «Треба повернутися до порядку оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за плановою собівартістю з подальшим корегуванням її до рівня фактичної в кінці року методом «червоного сторно» або звичайним записом. Оцінку за справедливою вартістю можна застосовувати в управлінському обліку для власних потреб підприємства» [9].	М. Скрипан – «Оцінка активів за ринковою вартістю буде мати велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України і стає пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в світі» [8].
Я. В. Соколов – «Введення в облік поняття «справедлива вартість» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні» [12].	В. Ковальов – «Оцінка за справедливою вартістю – ознака революції в обліку» [2].
Р. Романів – «При підтвердженні інформації фінансової звітності аудиторськими службами може виникнути сумнів щодо достовірності і правдивості аудиторського висновку стосовно активів за справедливою вартістю».	С. Ф. Голов – «Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства» [6].
	В. Івашкевич – «Використання терміна «справедлива вартість» – правомірно, а застосувати його потрібно і можливо» [2].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Можна зробити висновок, що справедлива вартість – вартість уявна. Вважаємо, що адекватнішою оцінкою для бухгалтерського обліку є оцінка за собівартістю. Оцінка біологічних активів за історичною собівартістю більш достовірною й надійною, тому її можна піддати незалежній перевірці, у той час як пе-

ревірити справедливу вартість у деяких випадках неможливо. Оцінка біологічних активів за собівартістю забезпечує точніше обчислення прибутку. Справедлива вартість – фантазія сучасного бухгалтерського обліку.

Використання методу оцінки за справедливою вартістю в багатьох випадках може бути доцільним під час аналізу платоспроможності підприємства. Головним недоліком обліку за справедливою вартістю є можливість маніпулювання вартістю та маніпулювання показниками бухгалтерського обліку. У такому випадку, облік не відповідає своєму головному призначенню – надання достовірної інформації про діяльність підприємства.

На нашу думку, необхідно розробити окремий стандарт, присвячений розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. Недосконалість сучасних методик оцінки біологічних активів призводить до проблем у сфері формування достовірної інформації: про витрати в сільськогосподарських підприємствах; у фінансовій звітності; під час визнання витрат та доходів (можливо необхідно у фінансовій звітності зазначати вартість активів як за справедливою вартістю, так і за первісною. У такому випадку, користувачі зможуть самостійно приймати рішення щодо зазначеної вартості активів).

Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволяє управляти не лише витратами, а й ефективністю виробництва. У ході реформування обліку й створення нової його системи такі можливості не використано (за Г. Г. Кірейцевим) [3], тому існує гостра необхідність подальших розробок рекомендацій із використання методів оцінки вартості в системі управління біологічними активами.

Список літератури

1. Воронина Л. А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие / Л. А. Воронина, Э. В. Москвичева // Международный бухгалтерский учет. – №12 (96). – 2006. – С. 22–26.
2. В Методологическом совете по бухгалтерскому учету // Бухгалтерский учет. – 2002. – №2. – С. 62.
3. Кирейцев Г. Г. Глобализация и унификация методологии бухгалтерского учета : научный доклад / Г. Г. Кирейцев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках)
4. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції / А. Гнатюк // Економічний аналіз. – 2008. – №3 (19). – С. 265–267.
5. Гудзинський О. Д. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, В. К. Савчук // Вісник КНУ. Економіка. – Вип. 53. – С. 9–12.
6. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – №11. – 2006. – С. 87–90.
7. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності / В. М. Жук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 368 с.
8. Кузьмович П. М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах / П. М. Кузьмович // Вісник ЖДТУ. – 2010. – №2 (52).
9. Остапчук О. В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів рослинництва / Остапчук О. В. // Вісник Інституту аграрної Економіки.

10. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 30 «Биологические активы», утвержден приказом Минфина Украины от 18 ноября 2005 г. № 790, зарегистрирован в Министерстве юстиции Украины 5 декабря 2005 г. По № 1456/11736 // Бухгалтерия в сельском хозяйстве. – 2006. – №3 – С.28–32.

11. Скиба О. П. Облік довгострокових біологічних активів / О. П. Скиба // Економіка. – 2010. – №1. – С. 178–183.

12. Соколов Я. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / Я. В. Соколов // Проблемы учета и анализа : сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П. И. Савичева; под ред. А. Д. Ларионова. – Спб., 2001. – С. 135–145.

Рассмотрены и проанализированы основные методические подходы оценки долгосрочных биологических активов. Определены «узкие» аспекты оценки в бухгалтерском учете. Дана критическая оценка теории и практики определения стоимости долгосрочных биологических активов.

Оценка долгосрочных биологических активов, справедливая стоимость, рыночный подход, доходный подход, затратный подход.

Considered and analyzed basic methodological approaches biological evaluation of long-term assets. Definitely "narrow" aspects of assessment in accounting. This critical assessment of the theory and practice of evaluation of long-term biological assets.

Evaluation of long-term biological assets, fair value, market approach, income approach, cost approach.