

Огійчук М. Ф.,
к.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Василішин С.І.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ АКТИВІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ: БЕЗПЕКОВИЙ КОНТЕКСТ

Перехід України на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності потребує відповідних змін у системі бухгалтерського обліку, що діє в нашій країні взагалі й аграрному секторі економіки зокрема. Важливою умовою успішного створення раціональної методології бухгалтерського обліку, яка б відповідала національним інтересам держави, є врахування національних умов господарювання, чинників його досягнення в минулому, змін в економічному і соціальному житті, глибоке вивчення зарубіжного досвіду і використання багатьох фундаментальних положень, прийнятих у розвинутих країнах з ринковою економікою.

Вирішальним важелем зміцнення потенціалу аграрних підприємств є ефективний механізм обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів, розповсюджена нині практика якого потребує врахування впливу галузевої специфіки на облік, суттєвого перегляду форм, методів, принципів та інструментів його формування для забезпечення високого рівня економічної безпеки та інформаційної прозорості.

Вважаємо, що найбільш помітним об'єктно-інформаційним блоком аграрного підприємства є біологічний, що суттєво відрізняє галузеву методологію обліку на сільськогосподарських підприємствах завдяки наявності серед об'єктів обліку біологічних активів – тварин або рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [1]. Численні публікації провідних науковців, зокрема М. Дем'яненка, Л. Гуцаленко, В. Дерія, В. Жука, Є. Калюги, М. Коцупатрого, Л. Ловінської, Б. Моссаковського, Л. Сука, П. Хомина та інших, підтверджують тезу про дискусійність справедливої вартості у процесі достовірного представлення аграрного бізнесу та дотримання фундаментальних принципів оцінки як одного з базових елементів методу бухгалтерського обліку.

На думку Л.Г. Ловінської, 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, тому вона певною мірою «сприяє» порушенню принципу обачності» [2, с. 66].

Разом з тим, дванадцятирічна практика імплементації норм МСБО 41 та П(С)БО 30 в облікову практику свідчить про наявність суттєвих недоліків справедливої оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. При цьому головною, на наше переконання, є проблема, окреслена академіком НААН В. Жуком, яка полягає у «відсутності прозорого ринку, оперативному доступі інформації, а, головне, відсутності чіткої методології застосування оцінки активів за справедливою вартістю в наших реаліях» [3, с. 75].

Згідно з нормами П(СБО) 30, біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюють за первісною вартістю до періоду, у якому було можливо визначити їх справедливу вартість. У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедливу вартість визначають за методами аналізу контрактів, останніх цін, аналогів, додаткових показників чи теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [1]. У деяких випадках використання останньої ринкової ціни операції, ринкової ціни на подібні активи та відповідних галузевих показників (вартість садових насаджень з розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса) може призвести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. При цьому підприємство розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок [4].

Методологія оцінки за справедливою вартістю історично виникла та була орієнтована на реалії розвинених країн Західної Європи і США, проте її імплементація в економічний простір України стикається із серйозними перепонами, головна з яких – відсутність «відкритих» активних ринків та надійних джерел інформації щодо цін на продукцію та оцінки продукції при її первісному оприбуткуванні з виробництва. Зокрема, на відміну від наявності біржових котирувань по класовому зерну, інформація про ціни на фуражне зерно важкодоступна; у цінах активного ринку не враховують показники якості зерна, зокрема ступінь його вологості; пошук бази порівняння для встановлення справедливої вартості по вузькоспеціалізованих галузях сільськогосподарського виробництва (горіхівництво, рисівництво, овочівництво, вирощуванні ягід, лікарських рослин, льону-довгунця, садівництво та виноградарство, вівчарство, козівництво, рибицтво, конярство, шовківництво тощо) є складним.

Окреслені акценти ставлять бухгалтера аграрного підприємства перед непростим вибором – якою інформацією користуватися, з яких джерел, чи є вона достовірною та якою мірою може бути застосовною для конкретного підприємства. Саме тому, на нашу думку, до встановлення цін активного ринку, хоча б специфічних біологічних активів та сільськогосподарської продукції, повинно залучатися державне галузеве управління.

Таким чином, на надзвичайно відповідальному етапі оцінки справедливої вартості більшість аграрних підприємств України стикається з низкою проблем, серед яких найбільш суттєві, з нашого погляду, такі:

- відсутність галузевого регулювання процесів установавання цін активних ринків на рівні держави;
- загроза викривлення інформації та зниження економічної безпеки через суттєвий суб'єктивізм професійних бухгалтерських суджень щодо справедливої оцінки;
- недостатня кваліфікація облікового персоналу та обмеженість людського ресурсу на аграрних підприємствах;
- наявність так званого «інформаційного вакууму» щодо цін активних ринків окремих видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції (особливо щодо біологічних активів, невіддільних від землі) тощо.

Перелічені вище фактори неминуче впливають на рівень економічної безпеки аграрних підприємств, оскільки недосконалість механізмів установавання справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції не дозволяє об'єктивне застосування одного з фундаментальних елементів методу бухгалтерського обліку – оцінки, що має наслідки при подальшому відображенні операцій та викривленні їх у фінансовій звітності, і може стати перепорою під час прийняття управлінських рішень на основі показників обліку та звітності. Це зумовлює необхідність подальшого законодавчого вирішення проблематики застосування справедливої вартості аграрними підприємствами та відродження галузевого регулювання методології обліку сільськогосподарської діяльності.

Література

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2015 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 03.05.2020).
2. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.
3. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Фінанси, облік і аудит*. Спец. випуск. 2007. Ч. 1. С.75–84.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 03.05.2020).