

УДК 657.421.1

А. А. Гнатюк,

к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту,

Рівненський інститут ВНЗ "Відкритий міжнародний університет розвитку людини "Україна"

## ОЦІНКА НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

A. Gnatyuk,

Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor, Department of finances, accounting and audit,

Rivne Institute "Open International University of Human Development "Ukraine"

### EVALUATION OF NON-CURRENT TANGIBLE ASSETS FOR AGRICULTURAL PURPOSES IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Для ефективного функціонування сучасні підприємства потребують гнучких систем оцінки й аналізу їх діяльності. Саме з позиції управління дуже важливо теоретично переосмислити методи бухгалтерської науки, розробити спеціальні методи дослідження. У сучасних умовах господарювання, оцінка необоротних матеріальних активів, не сформувалась у комплексний методичний прийом через недостатнє вироблення методичних основ, невизначеність законів, функцій і предмета досліджень. Саме оцінка активів залишається основним завданням та умовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку, для отримання достовірної інформації.

У статті розглянуто основні критичні питання оцінки необоротних матеріальних активів сільськогосподарського призначення. Запропоновано оцінювати необоротні матеріальні активи за поточною (справедливою) вартістю, яка базується на дійсних ринкових цінах, що дозволить користувачам фінансової інформації оцінити реальний фінансовий стан підприємства і здійснювати прогнози на майбутнє.

For the effective functioning, modern enterprises need flexible systems of estimation to analyse their activity. Exactly from the position of management it is very important in theory to reconsider the methods of book-keeping science, to develop the special methods of research. In the current economic conditions, the assessment of non-current tangible assets is not formed in a complex methodological procedure due to insufficient production of teaching basics, the uncertainties of laws, functions, and object of research. The valuations remains a major task and condition for the further development of accounting and for receiving of accurate information.

This article deals with the main critical issues for evaluating of non-current tangible assets for agricultural purposes. It has being proposed to estimate the non-current assets according to current (fair) value, which is based on actual market prices, that will allow for users of financial information to assess the real financial condition of the company and to make predictions for the future.

*Ключові слова: необоротні матеріальні активи, оцінка, справедлива вартість, біологічні активи.*

*Key words: non-current tangible assets, evaluation, fair value, biological assets.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Оцінка необоротних матеріальних активів сільськогосподарського призначення необхідна при формуванні результатів діяльності підприємства та достовірності статей фінансової звітності, що пояснює постійний інтерес користувачів облікової інформації до її показників. Це зумовлює потребу в постійному, дієвому і оперативному контролі за формуванням необхідної інформації.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблеми оцінки необоротних матеріальних активів досліджувались у працях вітчизня-

них вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Н.В. Гончаренко, С.Ф. Голова, В.М. Жука, М.В. Задорожного, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, В.Б. Моссаковського, Г.В. Нашкерської, М.С. Пушкаря, А.П. Сави, В.В. Сопка, Л.К. Сука, І.Д. Фаріона, а також зарубіжних учених Глен А. Велша, Деніела Г. Шорта, Ж. Ришара, М.Ф. Ван Бреда, Л.З. Шнейдемана, М.Ю. Медведєва, Я.В. Соколова, Е.Е. Хендріксена. Критичний аналіз різних точок зору з досліджуваної проблематики виявив, що, незважаючи на наявні наукові розробки, питання, пов'язані з оцінкою необоротних матеріальних активів, опрацьовані недостатньо, а тому є актуальними і потребують

розроблення рекомендацій на якісно новій основі з урахуванням міжнародних принципів обліку та звітності.

### МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних положень оцінки необоротних матеріальних активів, а також розроблення прикладних рекомендацій щодо їх реалізації на підприємствах аграрного бізнесу.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Розробити рекомендації з обрання оптимального методу оцінки довгострокових біологічних активів для забезпечення достовірності інформації про їх реальну вартість у бухгалтерській звітності.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основою організації оцінки необоротних матеріальних активів є нормативні документи, зокрема Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів", П(С)БО 30 "Біологічні активи", якими регламентовані методологічні засади оцінки вартості необоротних матеріальних активів. Певна річ, жоден з об'єктів, що зараховуються до статей балансу, неможливо взяти на облік, зарахувати на баланс підприємства, якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки [1, с. 8].

Для оцінки вартості необоротних матеріальних активів, відповідно до національних стандартів, передбачено такі підходи:

— оцінка при первинному визнанні (довгострокові біологічні активи оцінюються відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби");

— оцінка в процесі використання.

Перший методичний підхід — оцінка при первинному визнанні.

Сама оцінка основних засобів та довгострокових біологічних активів за первинною вартістю відповідає існуючій практиці і не призводить до значних труднощів при її визначенні. Інша справа з оцінкою в процесі використання, яка має забезпечувати ефективне застосування механізму переоцінки (дооцінки, уцінки). Згідно з п. 16 П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [5].

Із прийняттям національних положень обліку, підхід до потреби в проведенні переоцінки необоротних активів дещо переосмислений і в його основу покладено новітні принципи управління активами підприємства. Вартість необоротних активів перестала бути чистою формальністю. Особливо це видно із необхідності проводити оцінку довгострокових біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Найбільш спірним є порядок оцінки довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю.

У процесі аналізу змісту нормативних документів щодо оцінки необоротних матеріальних активів у бухгалтерського обліку встановлено, що відповідно до П(С)БО № 30 "Біологічні активи", довгострокові біологічні активи "відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу" [7].

На практиці застосування цього положення найбільш суперечливе щодо порядку оцінки біологічних активів. Передусім дане положення суперечить чинному законодавчому акту, а саме Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", у ст. 4 якого визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства за історичною (фактичною) собівартістю, що є перевіреним способом, який дозволяє отримати достовірну інформацію про вартість необоротних матеріальних активів на звітну дату.

Різні методологічні засади, в оцінці, ускладнили облікову роботу та не знайшли практичного застосування на сільськогосподарських підприємствах. Слабкою стороною справедливої оцінки є її умовний характер.

Пунктом 13 П(С)БО № 30 "Біологічні активи", передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство планує продавати біологічні активи. За відсутності активного ринку справедливу вартість визначають за альтернативними методами, передбаченими цим стандартом.

Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (зокрема МСФЗ 38 "Нематеріальні активи") "Активний ринок (active market) — ринок, стан якого повністю відповідає зазначеному нижче:

а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;

б) як правило, можна у будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;

в) інформація про ціни загальнодоступна" [4].

"За відсутності активного ринку справедлива вартість довгострокових біологічних активів визначається за:

— останньою ринковою ціною операції з такими активами;

— ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

— додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію" [7].

А у разі відсутності інформації про ринкові ціни, необхідно скористатись П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" та визначити справедливую вартість необоротних матеріальних активів за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Відповідно до цього стандарту "теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається шляхом застосування відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації)" [6].

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів пунктом 5.1 [2] дозволено підприємству самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів.

Джерелами інформації можуть бути:

Самостійний збір інформації про ціни на ринку:

— інформація про ціни з попередніх контрактів. До даного джерела інформаційного середовища можна віднести: договори купівлі-продажу активів, що укладені підприємством, з урахуванням цінових коливань, які пройшли за оцінюваний період (зміни в технологічному, ринковому, економічному, правовому, податковому середовищі); зовнішньоторговельні контракти з іноземними партнерами; договори по наданню транспортних, страхових послуг при переміщенні та зберіганні матеріальних цінностей; угоди з митними та брокерськими

фірмами на проведення декларування зовнішньоторговельних операцій та інші;

— інформація організованих гуртових ринків, дані цінового моніторингу, розміщені на веб-сайтах провідних консалтингових фірм, прайси, рекламні проспекти виробників, інформаційні бюлетені, періодичні видання.

Проведений аналіз джерел доступної інформації для визначення цін, наведених у Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [3], свідчить, що встановити ціни досить проблематично, що також не завжди приводить до бажаного результату.

— отримання інформації з органів державного управління.

Таке нововведення створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, а саме:

— не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах відсутня інформація про ринкові ціни, також на ринку спостерігаються значні коливання цін;

— методика визначення достовірної справедливої вартості та її документальне підтвердження на певну дату вимагає значних трудових та матеріальних витрат. Багато інформації розміщено на веб-сайтах, які періодично оновлюються та мають платний доступ. Значна кількість сільськогосподарських підприємств, не має доступу до мережі Інтернет (21%) та не забезпечені кваліфікованими працівниками;

— викликають труднощі в процесі обробки інформації через низьку (36%) автоматизацію облікового процесу.

### ВИСНОВКИ

Проведене дослідження оцінок необоротних матеріальних активів в обліку дозволяє зробити такі висновки:

— усі оцінки, що здійснюються в бухгалтерському обліку є економічними, оскільки використовуються для прийняття рішень щодо оприбуткування активів, визначення реальної вартості необоротних матеріальних активів на дату балансу, продажу тощо;

— групування оцінок відбувається: за об'єктами оцінки, за відношенням об'єкта вимірювання до оцінок, за відношенням критеріїв обчислення до суб'єкта оцінки, за часовою належністю, за методом та функцією оцінки.

— необоротні матеріальні активи необхідно оцінювати за поточною (справедливою) вартістю, що базується на дійсних ринкових цінах,

що дозволить користувачам фінансової інформації оцінити реальний фінансовий стан підприємства і здійснювати прогнози на майбутнє.

Література:

1. Гончаренко Н.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог ПСБО 30 "Біологічні активи" [Електронний ресурс] / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. — 2009. — № 1. — Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Osf\\_ark/2009\\_1/9Goncha.rdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Osf_ark/2009_1/9Goncha.rdf)

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2007 року № 1413 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до видання: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/MF07130.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF07130.html)

3. Методичні рекомендації з обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука / Облік та фінанси АПК. — 2008. — № 1 — С. 5—22.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92449/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_38.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92449/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_38.pdf)

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до стандарту: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. — Режим доступу до стандарту: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=z0035-05>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>

References:

1. Honcharenko, N.V. (2009) Udoskonalennia orhanizatsii bukhhalters'koho obliku v sil's'komu hospodarstvi vidpovidno do vymoh PSBO 30 "Biologichni aktyvy" [Improvement of the book keeping organization in agriculture accordang to the requirements of PSBO 30 "Biological assets"], Oblik i finansy APK, Kyiv, Ukraine.

2. Ministerstva finansiv Ukrainy (2007) "Metodychni rekomendatsii z bukhhalters'koho obliku biolohichnykh aktyviv", available at: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/MF07130.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF07130.html) (Accessed 14 december 2007)/.

3. Zhuk V.M. (2008) Metodychni rekomendatsii z obliku biolohichnykh aktyviv ta sil's'kohospodars'koi produktsii za rynkovoio (spravedlyvoio) vartistiu [Methodical recommendations to accounting of biological assets and agricultural production according to] / Oblik ta finansy APK, Kyiv, Ukraine.

4. Mizhnarodnyj standart bukhhalters'koho obliku 38 "Nematerial'ni aktyvy" available at: [http://www.minfin.gov.ua/document/92449/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E\\_38.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92449/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_38.pdf)

5. Ministerstva finansiv Ukrainy (2000) "Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 7 "Osnovni zasoby", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>

6. Ministerstva finansiv Ukrainy (2004) "Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 28 "Zmenschennia korysnosti aktyviv", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=z0035-05>

7. Ministerstva finansiv Ukrainy (2005) "Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 30 "Biologichni aktyvy", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>

Стаття надійшла до редакції 04.12.2013 р.

