

УДК 657

В.М. Савченко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Особливості застосування оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності

Стаття присвячена проблемам оцінки в системі бухгалтерського обліку. Досліджено сутність оцінки, визначено тенденції її розвитку як елементу методу бухгалтерського обліку. Розглянуто історичний аспект трактування оцінки та прикладний аспект її застосування у сільському господарстві **оцінка, тенденції розвитку бухгалтерського обліку, сільськогосподарська таксація, біологічні активи**

Без оцінки неможливо відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських явищ і процесів. На практиці використовують різні види грошових оцінок, таких як економічні, юридичні, експертні, статистичні, страхові. У бухгалтерському обліку оцінка специфічна, вона підпорядкована вимогам і принципам обліку, використовує своєрідні методи розрахунків, характерні тільки для бухгалтерії. Оцінка, з моменту створення підприємства, впродовж всієї його діяльності і до ліквідації, постійно присутня в системі бухгалтерського обліку. За її допомогою визначають величину вкладеного капіталу, ефективність його використання, суму зобов'язань і т. і.

Оцінка є елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки вона бере участь у формуванні інформації, так саме, як і подвійний запис, рахунки і баланс. При цьому вона передує названим елементам і готує для них дані. За допомогою оцінки надається якісна характеристика господарських явищ, що відбуваються на підприємстві.

Дослідження сучасних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку дає можливість з'ясувати наявність суперечливих тенденцій, зокрема стосовно оцінки як складової методу бухгалтерського обліку. Одночасно з відставанням розвитку теорії бухгалтерського обліку від проблем бухгалтерської практики, що об'єктивно існують, спостерігається відсутність мотивації господарюючих суб'єктів та невідповідність рівня кваліфікації виконавців стосовно дотримання норм ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності встановленого законодавчо. Так, основи бухгалтерського обліку ґрунтуються на розкритті методів бухгалтерського обліку, що здебільшого лише пояснюють техніку рахівництва та майже не розглядає сутності та змісту бухгалтерської справи та рахунковедення. Також існують суттєві особливості сільськогосподарського виробництва як виду економічної діяльності, що обумовлюють необхідність їх врахування при дослідженні методології обліку, зокрема стосовно оцінки.

Проблематиці оцінки з врахуванням особливостей притаманних сільськогосподарській діяльності приділяли значну увагу такі науковці як Чайнов О.В. (1888–1939) та Кратинів В.Р. (1894 - 1927). Їх наукові здобутки є нажаль недостатньо висвітленими у сучасній науковій літературі, проте мають цінність не лише стосовно вивчення історичного аспекту розвитку економічної аграрної науки, але й містять підходи, які відповідають сучасній науковій проблематиці. Прикладні проблеми оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності в Україні суттєво посилюються у зв'язку з впровадженням з 2007 року П(С)БО 30 «Біологічні активи». Незважаючи на майже чотири роки використання норм викладених у цьому стандарті дискусія

все ще триває, Так дану проблематику досліджують такі науковці як Моссаковський В.Б., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Сук Л.К., Сук П.Л., Гуцайленко Л.В., Правдюк Н.Л., Огійчук М.Ф.. Незважаючи на значний доробок сучасних науковців в обліковій практиці спостерігаються суттєві проблеми, що обумовлюють необхідність подальших досліджень тенденцій розвитку оцінки в системі обліку сільськогосподарської діяльності.

У цьому зв'язку, за мету даної публікації поставлено з'ясування тенденцій розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку за історичним аспектом та у контексті сучасних прикладних проблем впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Без вартісної оцінки не може існувати система бухгалтерського обліку. Так, бухгалтерський облік орієнтований на отримання інформації про вартість майна і величину зобов'язань, а це можливо, перш за все, при розумінні оцінки як способу вартісного вимірювання. В цілому, використання оцінки в системі бухгалтерського обліку не просто достатньо, але і необхідно для підготовки інформації. Вона дозволяє не лише виміряти, але й узагальнити інформацію стосовно різномірних об'єктів обліку: грошових коштів, матеріальних запасів, нематеріальних активів, обладнанні і нерухомості, зобов'язаннях перед кредиторами і т.і.. Без вартісного узагальнення бухгалтерський облік як система не існує. Вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку забезпечує отримання узагальнюючих показників стосовно стану та розвитку суб'єкта господарювання, можливість порівняння сукупних витрат на виробництво продукції з виручкою від її продажу, реалізацію контрольної функції управління. Без оцінки є неможливим процес управління підприємством в цілому, його структурними підрозділами, ефективністю бізнесу. На підставі цього, з одного боку, оцінка дозволяє розрахувати узагальнюючі показники діяльності підприємства, його кінцевий результат - прибуток, а, з іншого боку, вона забезпечує постановку об'єктів на облік. У цьому полягає подвійна функція оцінки: вимірювання вартості кожного об'єкту обліку і підготовка узагальненої інформації про їх рух і використання.

Сутність та функціональне значення оцінки в бухгалтерському обліку постійно змінюється. Перш за все, це пов'язано з його історичним розвитком, розширенням сфери застосування інформації, що формується в системі обліку, з постійним збільшенням аналітичних можливостей самого обліку. Сучасний бухгалтерський облік - це не просто реєстрація інформації, а її обробка і систематизація з використанням специфічних прийомів і методів. Довгий час теорія і практика обліку не передбачали можливості формування вартості об'єктів безпосередньо в системі обліку. Для «традиційної» бухгалтерії оцінка надходила зовні і підлягала обліку як і інші облікові об'єкти. Такий підхід до розуміння оцінки панував в умовах, коли бухгалтерія передбачала лише констатацію фактів господарського життя, користувалась лише зовнішніми даними та не надавала інформацію різним групам користувачів. Не були розроблені методи оцінювання, що дозволяють розрахувати достовірну величину майна, зобов'язань і капіталу в системі обліку, тоді як «готова» оцінка відображала реальну вартість майна лише на момент його надходження на підприємство.

У вітчизняному обліку за умов адміністративно – командної економіки розуміння оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку носило чисто технічну характеристику – як прийому переведення натуральних показників у вартісні шляхом множення встановленої державної ціни на кількість зазначену в документі. В сучасних умовах цього явно недостатньо. Якщо виходити з того, що оцінка - це спосіб вартісного вимірювання, а вимірювання припускає ряд дій з визначення величини об'єкту, то оцінка не може бути обмежена простою математичною дією.

У процесі використання і розпорядження майном, під впливом чинників часу та інфляційних явищ грошова оцінка майна і зобов'язань змінюється, і, відповідно потребує уточнення з метою забезпечення об'єктивності і достовірності даних бухгалтерського обліку. Ще одним аргументом, на користь недоцільності застосування «готової» оцінки для бухгалтерського обліку є ситуації, коли зовнішньої оцінки об'єкту взагалі не існує. Наприклад, це стосується

унікальних об'єктів, вилучених з господарського обороту, випущеної продукції, виконаних робіт, послуг, природних ресурсів і ін. Визначення їх вартості відбувається в системі бухгалтерського обліку.

Таким чином, у сучасних умовах оцінка з «технічного елементу» трансформувалась у функціональне завдання обліку, і саме в системі бухгалтерського обліку має знайти відображення. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності характерним є трактування оцінки як процесу визначення грошових сум за якими елементи фінансової звітності мають бути визнані та внесені до балансу та звіту про прибутки та збитки. При цьому можуть бути використані такі методи оцінювання:

- фактичної історичної собівартості — визначення вартості засобів виходячи з первісної вартості наявних грошей та їх еквівалентів, виплаченої або нарахованої (чи одержаної) у разі придбання або виробництва цих засобів (чи при обліку зобов'язання);
- поточної відновлюваної собівартості — обчислення суми наявних грошей або їх еквівалентів, яка має бути виплачена у разі необхідності заміни яких-небудь засобів;
- справедливої вартості — визначення суми еквівалента майнового об'єкта, оціненого раніше;
- поточної ринкової вартості — визначення суми наявних грошей або їх еквівалентів, котра може бути одержана у разі продажу засобів або після настання часу їх ліквідації;
- чистої вартості реалізації — визначення суми наявних грошей або їх еквівалентів, яка має бути одержана або сплачена у разі конверсії засобів і зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності. Як правило, ця вартість дорівнює ціні реалізації за вирахуванням звичайних позагосподарських витрат;
- чистої поточної вартості — визначення дисконтованої вартості майбутніх чистих надходжень наявних грошей або їх еквівалентів, яка передбачена до одержання у майбутньому або набуватиметься у ході звичайної господарської діяльності. Цей метод ефективний у разі оцінювання довгострокових розрахунків до одержання та довгострокових розрахунків до виплати.

Таким чином, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають можливість застосування декількох різних основ оцінки.

Як було зазначено вище, існують суттєві особливості сільськогосподарської діяльності, що безпосередньо впливають на оцінку активів та результатів сільськогосподарської діяльності.

Проблеми оцінки активів та результатів у сільському господарстві досліджували такі науковці як Чаянов О.В. та його послідовник Кратинів В.Р.. Одна з праць Чаянова О.В. безпосередньо присвячена сільськогосподарській таксації []. Предмет сільськогосподарської таксації Чаянов О.В. визначає як науку про методи та способи, що дозволяють на підставі існуючого на кожен момент або очікуваного стану ринкової кон'юнктури визначити у грошових одиницях цінність або вартість сільськогосподарських продуктів або предметів виробничого призначення. Чаянов О.В. відносно предметів сільськогосподарського обороту визначає необхідність визначення таких оцінок:

- у яку вартість обходиться нам той чи інший предмет (за сучасною термінологією - собівартість);
- яку ціну є можливим отримати за той чи інший предмет у разі його продажу;
- як є можливим оцінити сільськогосподарські предмети, що знаходяться у виробничому обороті та не можуть на даний момент бути реалізованими;
- як буде змінюватись оцінка сільськогосподарських предметів у часі.

Чаянов О.В. у визначенні вартості предметів виокремлював з одного боку оцінку за ціною реалізації на момент здійснення оцінки, а з іншого боку – оцінку за очікуваною вартістю

майбутнього продажу. Доцільність застосування останнього підходу визначається різким сезонним коливанням ринкових цін. Також він виокремлював оцінку за собівартістю з врахуванням особливостей сільськогосподарської діяльності, зокрема визначення вартості деяких засобів виробництва за ціною аналогу та визначення вартості за виробничим ефектом.

Наведені методичні підходи відповідають сучасним, що викладені в П(С)БО 30 «Біологічні активи».

В сучасних умовах оцінка з «технічного» елементу трансформувалась в функціональне завдання обліку і саме в системі обліку має знайти відображення. Так, і яка дозволяє узагальнити кінцеві показники діяльності підприємства і її кінцевий результат - прибуток, а з іншого боку саме оцінка забезпечує постановку об'єктів на облік. Відповідно до Міжнародних Стандартів фінансової звітності характерним є трактування оцінки, як процесу визначення грошових сум за якими елементи фінансової звітності мають бути визнані і внесені до балансу та звіту про прибутки та збитки. Суттєві особливості сільськогосподарської діяльності, зокрема стосовно оцінки біологічних активів знайшли відображення в Міжнародних стандартах і відповідно в Українському ПСБО 30 «Біологічні активи».

Стандарти обліку і фінансової звітності враховують потреби інформаційного забезпечення суб'єктів ринкових відносин в умовах активних товарних ринків, ринків інвестицій і кредитних ресурсів. Дослідження умов діяльності суб'єктів підприємництва агробізнесу Кіровоградської області свідчить про відсутність таких ринків. Відповідно спостерігається негативна тенденція спрощення методології ведення бухгалтерського обліку та спрямування обліку на задоволення лише фіскальних запитів, що зумовлено як об'єктивно (низька мотивація господарюючих суб'єктів на забезпечення відповідності фінансового обліку та звітності вимогам національних облікових стандартів), так і суб'єктивно (низький рівень та неефективність контролю за веденням обліку та формуванням фінансової звітності у відповідності з вимогами національних стандартів). Щодо застосування в цих умовах підходів до оцінки згідно з ПСБО 30 «Біологічні активи» спостерігаються суттєві порушення на що впливає невідпрацьованість інформаційного забезпечення представників облікових служб щодо справедливої вартості, проблематичність застосування для оцінки біологічних активів методики за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень. Також, з впровадженням з 2011 року Податкового кодексу для господарств, що обрали загальну систему оподаткування, застосування підходів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» до оцінки готової продукції одночасно з формуванням фінансових результатів є проблематичним.

У фаховій пресі зазначається проблема необхідності забезпечення відповідності вимог ПСБО 30 «Біологічні активи» і потреб складання форми № 50 сг, на якій акцентується увага багатьма науковцями. На наш погляд це є небезперечним, саме тому що фінансова звітність та інформація щодо собівартості окремих видів продукції неспівставні за своєю економічною сутністю. Запровадження фінансової звітності на засадах МСФЗ передбачає та має реалізувати інші цілі ніж інформаційне забезпечення галузевого управління.

Відповідно до реальної ситуації що склалась в обліку сільськогосподарської діяльності запровадження ПСБО 30 «Біологічні активи» з 01.01. 2007 року (зокрема стосовно оцінки) на нашу думку, не має позитивних наслідків. Це зумовлено низькою мотивацією самих суб'єктів господарювання (відсутність активних інвестиційних процесів), невідповідністю працівників облікових служб підприємств до застосування методології оцінки за справедливою вартістю. Проте, основною функцією сучасного фінансового обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано з

інформаційним забезпеченням фінансового менеджменту, орієнтованого на оцінку і управління вартістю. В цьому зв'язку, ПСБО 30 «Біологічні активи» відповідає концепції фінансового менеджменту що пов'язана з інформаційним забезпеченням учасників фінансового ринку. Вважаємо, що доцільним є поширення застосування ПСБО 30 «Біологічні активи» не абсолютно на всі сільськогосподарські підприємства, а лише на публічні акціонерні. Іншим суб'єктам доцільно надати право застосування підходів до оцінки біологічних активів і відповідно формування фінансових результатів у межах власної облікової політики. Також доцільним є надання можливості з трансформування звітності сільськогосподарських підприємств, що не застосовують ПСБО 30 «Біологічні активи» при її наданні зацікавленим користувачам (наприклад, банківським установам при вирішенні питань щодо кредитування) у відповідності з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таким чином, запровадження ринкових механізмів оцінки в бухгалтерському обліку потребує від бухгалтерів наявності специфічних навичок та достовірної інформації про активний ринок того чи іншого видів активів на кожен звітну дату, документальне оформлення процедури визначення ринкової ціни, забезпечення співставності за наявності різних баз оцінки об'єктів обліку.

Основною функцією бухгалтерського обліку є розвиток бізнесу, що безпосередньо пов'язано із сучасною концепцією вартісного маркетингу, яка набуває розвитку в кінці ХХ – початку ХХІ століття. Її сутність полягає в тім, що інтереси власників уособлюються у збільшені вартості „бізнесу”. В цьому зв'язку оцінка „бізнесу” як результат облікового спостереження, набуває надзвичайної актуальності, що визначає напрями подальших наукових досліджень.

Список літератури

1. А. В. Чаянов Избранные работы А.В. Чаянова. Оригинальное название: Oeuvres Choiesies de A.V. Сапанов. Vol 6 Издательство: S. R. Publishers Limited Johnson Reprint Corporation Mouton & Co Год издания: 1967. - 300 с.
2. А.В.Чаянов, В.Р. Кратинев Методы таксационных исчислений в сельском хозяйстве, Изд-во Тимерязевская сельскохозяйственная академия, 1924

В. Савченко

Особенности применения оценки в учете сельскохозяйственной деятельности

Статья посвящена проблемам оценки в системе бухгалтерского учета. Исследована сущность оценки, определены тенденции ее развития как элемента метода бухгалтерского учета. Рассмотрены исторический аспект трактовки оценки и прикладной аспект ее применения в сельском хозяйстве

V. Savchenko

Features of application of accounting estimates in agricultural activities

This article is devoted to the problems of assessment in the accounting system. Explored the essence of evaluation defined trends of its development as an element of the method of accounting. Consider the historical aspect of treatment evaluation and applied aspects of its application in agriculture

Одержано 15.10.11