

Є.Ю. ПОПКО, аспірантка\*,  
 ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН

## Методологічні проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку

### & Питання, які розглядаються:

- Критично розглянуто процес поширення оцінки за справедливою вартістю у стандартах з бухгалтерського обліку.
- З'ясовано, яка роль відведена категорії "справедлива вартість" у МСБО 41 "Сільське господарство".

**Ключові слова:** біологічні активи, справедлива вартість, оцінка, МСБО 41 "Сільське господарство".

### & Вопросы, которые рассматриваются:

- Критически рассмотрен процесс распространения оценки по справедливой стоимости в стандартах бухгалтерского учета.
- Определено, какая роль принадлежит категории "справедливая стоимость" в МСБО 41 "Сельское хозяйство".

**Ключевые слова:** биологические активы, справедливая стоимость, оценка, МСБУ 41 "Сельское хозяйство".

### & Issues that are examined:

- Critically examined the spread of fair value in accounting standards.
- The role of the category of "fair value" in IAS 41 "Agriculture" was ascertained.

**Keywords:** biological assets, fair value, estimate, IAS 41 "Agriculture".

**Постановка проблеми.** Орієнтація облікової системи України на міжнародні стандарти фінансової звітності викликає ряд проблем по адаптації вимог МСФЗ до національної специфіки обліку. Однією з найбільш складних і актуальних проблем є, на нашу думку, проблема оцінки елементів фінансової звітності.

В останні роки як у міжнародному, так і у вітчизняному бухгалтерському обліку активно почала використовуватися саме оцінка за справедливою вартістю, як протиположна історичній собівартості. Що пояснюють, насамперед, розвитком ринкової економіки, процесами активізації руху капіталу та підвищенням рівня інтернаціоналізації останнього.

Виходячи із сучасних тенденцій поглибленого використання в бухгалтерському обліку категорії "справедлива вартість", вважаємо, необхідним проведення ретроспективного аналізу введення в облікову практику аграрних підприємств оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблему оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю в своїх працях розглядали як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Серед них, зокрема, В.М. Жук, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, О.О. Канцуров, М.Л. Пятков, В.Я. Соколов та інших.

Так, В.М. Жук наголошував, що "жодна з

колишніх країн СНД, що запровадила облік сільськогосподарської діяльності за МСБО 41, не наважилась на такий кардинальний крок, як повна відмова від оцінки за собівартістю" [1]. У продовження думки В.М. Жука П.Л. Сук стверджував, що "у зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку" [2].

Протилежну думку відстоював С.Ф. Голов, який переконує, що "оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства" [3].

Таким чином, аналіз публікацій, присвячених цьому питанню, дозволяє стверджувати, що лишається нез'ясованим перебіг процесу поширення оцінки за справедливою вартістю у стандартах бухгалтерського обліку.

**Метою статті** є здійснення ретроспективного аналізу запровадження в облікову практику аграрних підприємств оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

Для досягнення поставленої мети окреслено наступне коло завдань:

- розглянути процес поширення оцінки за

\*Науковий керівник – В.М. Жук, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН

справедливою вартістю у стандартах з бухгалтерського обліку;

- з'ясування ролі, яка відведена категорії "справедлива вартість" у МСБО 41 "Сільське господарство".

**Виклад основного матеріалу дослідження.** "Духовним батьком" оцінки за справедливою вартістю вважають Раймонда Джона Чамберса, який в 1966 році розробив новий метод ведення обліку. Цей метод сам автор назвав безперервно оновлюваним (актуалізованим) обліком (Continuously Contemporary Accounting), в основу якого була покладена оцінка засобів за вартістю їх вибуття, що вимірювалася цінами організованого ринку. Ідеї, розроблені Р.Дж. Чамберсом, лягли в основу сучасної оцінки по справедливій вартості [4].

Спочатку справедлива вартість у бухгалтерському обліку використовувалася виключно як засіб переоцінки. Тобто вона мала вплив лише на валюту балансу і жодним чином не змінювала значення фінансового результату.

Досліджуючи процес запровадження в облікову практику сільськогосподарських підприємств оцінки по справедливій вартості, з'ясуємо, що пошук нової концепції оцінки першочергово пов'язаний із появою таких об'єктів обліку як фінансові інструменти.

Термін "справедлива вартість" уперше з'явився в американських стандартах бухгалтерського обліку на початку 90-х років ХХ століття. Ця подія пов'язана із затвердженням Радою зі стандартів фінансової звітності США (FASB) СБО 105 "Розкриття інформації про фінансові інструменти, що містять позабалансовий ризик, і фінансові інструменти з концентрацією кредитного ризику" (1990 р.) та СБО 107 "Розкриття справедливої вартості фінансових інструментів" (1991 р.) [5].

Вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що в проєкті СБО 107 "Розкриття справедливої вартості фінансових інструментів" початково використовувався термін "ринкова вартість". Робочий варіант вищезгаданого стандарту поширив сферу формування ринкової вартості не лише на активний, а і на неактивний ринок, де відсутня реальна можливість її визначення. Тому, для розмежування цих категорій, було прийняте рішення про введення нового виду вартості під назвою "справедлива" [6].

Крім того, зауважимо, що у згаданих вище стандартах мова йде не про облік та відображення в звітності фінансових інструментів за справедливою вартістю, а про розкриття інформації щодо справедливої вартості фінансових інструментів, які у бухгалтерських реєстрах і звітах відображаються за фактичними витратами.

Тобто, облік за справедливою вартістю та розкриття інформації про справедливу вартість - це різні способи надання інформації про справедливу вартість, що мають різні наслідки відображення фінансових даних у звітності.

Відображення активів за справедливою вартістю призводить до зміни даних у балансі, звіті про фінансові результати тоді, як розкриття інформації про справедливу вартість надає користувачеві

додаткові дані для аналізу діяльності підприємства, не змінюючи при цьому даних звітності.

В середині 90-х років ХХ століття справедлива вартість як метод оцінки знаходить своїх прихильників в європейській школі бухгалтерського обліку і фінансової звітності. В березні 1995 року Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі - КМСБО) оприлюднює МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації", в грудні 1998 року - МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" [7].

Дані стандарти сформулювали вимоги щодо оцінки окремих фінансових активів (по яких існують котирування на активному ринку) за справедливою вартістю та розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

В одному із аналітичних звітів Президент Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) Річард Еткін-Девіс зазначив, що справедлива вартість є єдиним реальним методом обліку похідних фінансових інструментів (деривативів), який дозволяє відобразити їх у балансовому звіті [8].

Що стосується оцінки інших активів відмінних від фінансових, то вперше справедлива вартість як основний, а не альтернативний вид оцінки нефінансових активів була використана у МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість".

Цим самим розробники міжнародних стандартів задекларували намір масового розповсюдження в бухгалтерському обліку оцінки за справедливою вартістю. При цьому до уваги не бралися фундаментальні основи різної природи господарських активів, їх сутність та значення в соціально-економічному середовищі.

Із прийняттям МСБО 41 "Сільське господарство" оцінка за справедливою вартістю потрапила в бухгалтерський облік сільськогосподарської діяльності.

Проте, доцільність такої "появи" викликала велику кількість запитань, зокрема, щодо неупередженого та об'єктивного відображення майнового стану, результатів діяльності та змін у фінансовому становищі підприємства. Про це свідчить і сам процес затвердження міжнародного стандарту з обліку в аграрній сфері.

У 1994 році Правлінням КМСБО приймається рішення про розробку Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Для реалізації поставленого завдання створюється Підготовчий комітет.

Відразу зауважимо, що головною метою формування нового міжнародного стандарту в аграрному секторі визнано забезпечення порівнянності показників звітності між сільськогосподарськими підприємствами різних країн. Таким чином, справедлива вартість розглядалася як інструмент узгодження фінансових звітів різних аграрних підприємств різних країн.

Отримавши певну фінансову підтримку від Світового банку для реалізації цього проєкту, КМСБО був націлений на якнайшвидше затвердження нового стандарту. В 1997 році КМСБО

публікує Попередній проект стандарту з бухгалтерського обліку в сільському господарстві Е65.

У липні 1999 року Правління КМСБО затверджує Попередній проект стандарту Е65 "Сільське господарство", останнім терміном подання коментарів до якого визначено 31 січня 2000 року. Потягом визначеного періоду на адресу Правління КМСБО надходить 62 листи з коментарями від різних міжнародних компаній з 28 країн світу.

У квітні 2000 року співробітники КМСБО розробляють та розповсюджують анкету серед підприємств, що займаються сільськогосподарською діяльністю, для того щоб з'ясувати, наскільки достовірною є пропонуванa в Е65 оцінка за справедливою вартістю.

У грудні 2000 року, розглянувши коментарі до Е65 і отримані анкети, Правління КМСБО ухвалює остаточний варіант стандарту по сільському господарству – МСБО 41 "Сільське господарство".

Вважаємо за доцільне наголосити на тому, що рішення Правління КМСБО затвердити МСБО 41 "Сільське господарство" ґрунтувалося не на фактичних спостереженнях за процесом здійснення сільськогосподарської діяльності в умовах діючих підприємств, а виключно на проведенню поштовому анкетуванні.

Зауважимо, що найбільш спірним аспектом МСБО 41 "Сільське господарство" стала вимога відображати зміни справедливої вартості біологічних активів у складі чистого прибутку або збитку в рамках операційної діяльності. Проти такої практики категорично висловилися низка організацій.

Проте, не зважаючи на значну опозицію з боку багатьох сільськогосподарських підприємств, обліковців-практиків та професійних бухгалтерських організацій у Великобританії, США, Австралії та Канаді, в лютому 2001 року МСБО 41 "Сільське господарство" був опублікований. З цього моменту розпочалася кампанія по "просуванню" нового стандарту в облікову практику різних країн.

В Україні процес впровадження МСБО 41 "Сільське господарство" розпочався у 2004 році. Функції розробника нового національного стандарту бухгалтерського обліку взяв на себе Науково-дослідний інститут при Міністерстві фінансів України. Однак, підготовлений ним Проект П(С)БО "Біологічні активи" отримав низку зауважень та поправок.

Відкритим листом, адресованим Міністерству аграрної політики України та Методологічній раді з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, провідні науковці-аграрники в особі Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України висловили занепокоєння слабкістю теоретичного обґрунтування оцінки сільськогосподарських активів саме за справедливою вартістю, поспішним намаганням затвердити

розроблений Проект без його широкого обговорення та апробації на практиці [9].

Зокрема, у листі вчені наголошували, що "запроваджений проект П(С)БО "Біологічні активи" у поданому змісті затверджувати передчасно. Такий висновок ґрунтується не стільки на відсутності достатньої практики застосування МСБО 41 "Сільське господарство", текст якого став підґрунтям підготовки Проекту "Біологічні активи", скільки через наявність в Проекті певних методологічних протиріч" [9].

Однак, після доопрацювання попередніх варіантів, 18 листопада 2005 року Міністерством фінансів України було затверджено П(С)БО 30 "Біологічні активи". Проте, доцільність запровадження саме такого варіанту стандарту і до цього часу залишається однією із головних дискусійних тем. При чому, якщо розробку окремого стандарту бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності визнали бажаною, то запропонований підхід до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції вітчизняні науковці сприйняли по-різному.

Одні вчені підтримали оцінку за справедливою вартістю без заперечень, наголошуючи на її очевидних перевагах, інші, навпаки, такий підхід піддали критиці.

Не зважаючи на чітку позицію вітчизняної науки щодо недосконалості, обмеженості та поверхневості норм П(С)БО 30 "Біологічні активи", початковий зміст даного стандарту до 2011 року лишався майже незмінним<sup>1</sup>. У 2011 році окремі положення стандарту з обліку сільськогосподарської діяльності були оновлені, що безпосередньо пов'язано із прийняттям Податкового кодексу України<sup>2</sup> [10].

Таким чином, Україна, наслідуючи приклад низки інших європейських країн, визнала доцільним введення в облікову практику сільськогосподарських підприємств оцінки за справедливою вартістю, хоча і зараз переважна більшість вчених переконана, що справедлива вартість є непостійною, суб'єктивною, розрахунковою величиною, яка базується на припущенні, що існують бажані здійснити операцію з обміну активу.

**Висновки.** Таким чином, введення в облікову практику оцінки за справедливою вартістю пов'язане із такими об'єктами обліку як фінансові інструменти. Їхня специфіка зумовлює застосування іншої оцінки, ніж традиційна модель вартісного вимірювання на основі понесених витрат.

Проте, тотальне поширення оцінки по справедливій вартості на інші об'єкти обліку, які мають абсолютно іншу природу, загострює проблему достовірності фінансової звітності та надійності оцінки її елементів. Оскільки при застосуванні оцінки за справедливою вартістю достовірність даних звітності нівелюється фіктивним прибутком (збитком), а надійність вартісного вимірювання ставиться у

<sup>1</sup> Винятком є зміни, внесені Наказом Міністерства фінансів України № 1176 від 11.12.06 р. [11]. Проте, ці зміни носять швидше "косметичний" характер, ніж концептуальний.

<sup>2</sup> Дана ситуація чітко характеризує вплив фінансових органів на спрямованість розвитку бухгалтерського обліку в Україні та визначає чий саме запити має обслуговувати сучасна вітчизняна облікова система.

## Облік і контроль

залежність від наявності неринкових елементів, що впливають на здійснюваний обмін (монополізація ринку) тощо.

Нереалізованою залишається і мета запровадження МСБО 41 "Сільське господарство". Як засвідчило проведене дослідження, роль інструмента зіставлення фінансових звітів, що відведена справедливій вартості, не може бути втілена на практиці, оскільки існує кілька (а не один) методів її визначення. Варіантність у застосуванні останніх, в тій чи іншій мірі, вносить розбіжності між даними фінансової звітності підприємств, що усуває саме припущення про можливість зіставлення такої фінансової інформації.

До того ж, потребує науково-теоретичного обґрунтування методологія застосування оцінки за справедливою вартістю саме до сільськогосподарських активів.

Тому сьогодні практично всі спроби визначення справедливої вартості лишаються більш ніж відносними, а отримані таким чином бухгалтерські дані - фіктивними.

### 4 Список використаних джерел

1. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Ч. 1. / Відп. ред. М.М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2007. – 200 с. – С. 75-84.

2. Сук П.Л. Формування собівартості продукції в сільському господарстві // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 129-134.

3. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 11. - С. 87-90.

4. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. - № 1. - С. 49-52.

5. Снопко Ю.Н. Теоретические и прикладные аспекты справедливой оценки в международной и российской системах бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vzuk/2008\\_18/tom\\_3/174\\_179.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzuk/2008_18/tom_3/174_179.pdf).

6. Карпова В.В. Проблемы терминологического согласования "справедливой" и "рыночной" стоимости в международной учетной практике / В.В. Карпова // Проблемы современной экономики (ПСЭ), СПб. - 2008. - № 1(25). – С. 220-223.

7. Манько С.В. Переход от исторических оценок к справедливой стоимости в финансовой отчетности / С.В. Манько // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. - 2009. - № 1. - С. 87-92.

8. Принцип "справедливої вартості" має бути одним із ключових у міжнародних стандартах обліку, стверджує глобальна організація // Газета "Хрещатик" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kreschatic.kiev.ua/print/news/1237356151.html>.

9. Щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Біологічні активи": Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України // Облік і фінанси АПК. – 2005. - № 4. - С. 4-6.

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.23&nobreak=1>.

11. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. № 1176 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z1342-06>.