

мої пшениці, який може бути використано як нормативний урожай у разі відсутності відповідних даних польових дослідів на конкретних агровиробничих групах ґрунтів.

### Література

1. Городній М.М. Агрохімічний аналіз : підручник [для студ. ВНЗ] / М.М. Городній, А.П. Лісовал, А.В. Бикін та ін.; за ред. М.М. Городнього. – К. : Вид-во "Арістей", 2005. – 468 с.
2. Мессель-Веселяк В.Я. Удосконалення грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення / В.Я. Мессель-Веселяк, М.М. Федоров // Економіка АПК : міжнар. наук.-виробн. журнал. – 2002. – № 8. – С. 10-16.
3. Методика агрохімічної паспортизації земель сільськогосподарського призначення : нормативний документ; ред. С.М. Рижук, М.В. Лісовий, Д.М. Бенцаровський. – К. : Вид-во "Либідь", 2003. – 64 с.
4. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів (тимчасова) // Земельні відносини в Україні : наук. журнал. – К. : Вид-во "Урожай", 1998. – С. 385-391.
5. Солов'яненко Н. Оцінка земель в Україні: історичні та методичні аспекти / Ніна Солов'яненко // Землепорядний вісник. – 2014. – № 2. – С. 36-39.
6. Третяк А.М. Оцінка сільськогосподарських земель у США та Україні / А.М. Третяк // Вісник аграрної науки : наук.-теорет. журнал НААН України. – 2002. – № 9. – С. 80-84.
7. Федоров М.М. Нормативна грошова оцінка земель як складова механізму регуляторної політики держави / М.М. Федоров // Економіка АПК : міжнар. наук.-виробн. журнал. – 2009. – № 11. – С. 3-10.
8. Юхновський І.Р. Землекористування в Україні: ефективність управління / І.Р. Юхновський, А.М. Третяк // Вісник аграрної науки : наук.-теорет. журнал НААН України. – 2005. – № 7. – С. 5-10.

*Надійшла до редакції 16.06.2016 р.*

### **Смага И.С. Методические аспекты определения дифференциального рентного дохода на пашне**

Приведены современные аспекты проблемы определения дифференциального рентного дохода на пашне в соответствии с действующим нормативным документом по нормативной денежной оценке земель, по нормативам урожайности зерновых культур и производственным затратам, а также проанализированы закономерности его формирования в современных экономических условиях хозяйствования. Предложен метод определения величины ресурсного урожая на агропроизводственных группах почв по обеспеченности их питательными веществами, который может быть использован в качестве нормативного урожая при расчетах дифференциального рентного дохода.

**Ключевые слова:** дифференциальный рентный доход, экономическая оценка земель, природный урожай, нормативный урожай, нормативные затраты, зерновые культуры, озимая пшеница, окупаемость затрат, агропроизводственная группа почвы.

### **Smaga I.S. Methodological Aspects of Differential Rental Income Calculation on Arable Land**

Advanced aspects of the differential rental income definition on arable land according to legal regulations of monetary value of land, to standards of productivity crops and production costs are shown, and also the patterns of its formation in the current economic conditions are analyzed. The method for the resource harvest crops determination of soil groups is suggested for their supply of nutrients, which can be used as a normative crop for differential rental income calculation.

**Keywords:** differential rental income, land valuation, land productivity, natural crop, normative crop, normative costs, crops, winter wheat, cost recovery, soil groups.

УДК 657.372.5

### **ДОСТОВІРНІСТЬ ОЦІНЮВАННЯ ОБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

*Г.В. Нашкерська<sup>1</sup>*

Визначено передумови, якісні характеристики та чинники достовірної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку шляхом аналізу праць науковців та нормативних актів. Розкрито суть і вплив невизначеностей та асиметричної інформації на прийняття рішень щодо діяльності підприємств та оцінювання активів. Ідентифіковано базові методи, використання яких обтяжене системними і несистемними ризиками оцінки – справедлива вартість продажу (за відсутності відкритих даних про ціни активного ринку) та цінність використання. Досліджено вплив рівня ризиків на достовірність отриманого результату оцінювання.

**Ключові слова:** вимірювання, активи, справедлива вартість, цінність використання, систематичний і несистематичний ризик.

**Актуальність дослідження.** Інформаційні потоки, що формуються у системі бухгалтерського обліку, мають урівноважувати вплив факторів зовнішнього середовища і внутрішніх показників діяльності підприємства для забезпечення різних груп користувачів достовірною інформацією про фактичну наявність та зміни економічних ресурсів у попередньому звітному періоді та потенційну здатність генерувати грошові потоки у майбутньому. Гарантією корисності облікової інформації є її актуальність і точність подання, які значною мірою підтримуються достовірною оцінкою об'єктів. Важливим чинником актуальності й точності облікових даних є рівень похибки вимірювання, яка здебільшого, виникає у випадках, коли вартість активу чи зобов'язання є неспостережною й має бути оцінена з використанням розрахункових методів. Спостережність в оцінюванні об'єктів бухгалтерського обліку найчастіше досягається на дату первинного визнання (за сумою ідентифікованих витрат) і на дату продажу (балансу), якщо основою оцінки є справедлива вартість, встановлена шляхом котирування ідентичних активів на відкритих ринках. Усі інші випадки вимірювання вартості обтяжені невизначеностями, які впливають на достовірність отриманого результату.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Огляд останніх досліджень і публікацій стосовно зазначеної проблеми дав змогу встановити, що питання дослідження оцінок здійснювали науковці С.Ф. Голова, В.Г. Швець, Л.Г. Ловінська, Ф.Ф. Бутинець, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Н.М. Малюга, які розглядали їх з позиції реальності. Так, В.Г. Швець [1] та Ф.Ф. Бутинець [2] розглядали результат процедур оцінювання з позиції реальності, під якою розуміли об'єктивну відповідність об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення в грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій, одночасно вважаючи, що вона має бути незмінною й однаковою протягом тривалого часу на всіх підприємствах. Проте визначене вченими поняття єдності оцінки неповною мірою задовольняє критерій достовірності, оскільки вартість об'єктів залежить від цільового призначення та волатильності ринкових цін.

Малюга Н.М. доповнює вимоги до оцінювання поняттям надійності, яка передбачає зниження корисності фінансової інформації через можливі похибки

<sup>1</sup> доц. Г.В. Нашкерська, канд. екон. наук – Львівський НУ ім. Івана Франка

вимірювання [3]. Проте з Концептуальної основи фінансової звітності (2010 р.) якісну характеристику надійності було вилучено [4]. Проектом Концептуальної основи фінансової звітності (2015 р.) визначено, що ймовірна похибка вимірювання знижує актуальність облікової інформації й "точне уявлення" описує аспекти достовірності оцінки краще, ніж надійність [5]. Незважаючи на значний внесок у вирішення проблеми достовірності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, науковці не розглянули в своїх працях такі її аспекти, як вплив ризиків підприємницької діяльності і ризиків оцінювання на його результат. Недостатня розробленість теоретичних положень і практичних аспектів достовірності оцінювання підтверджує актуальність і значущість цього дослідження.

**Мета дослідження** – визначити умови досягнення достовірної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням вимог бухгалтерських стандартів та впливу ризиків зовнішнього і внутрішнього середовища.

**Виклад основного матеріалу.** Фінансова інформація, яка надається зацікавленим користувачам про діяльність підприємства, містить показники про наявні ресурси, наслідки операцій, інші події та умови, що змінюють активи і вимоги та є корисною під час оцінювання минулої й теперішньої спроможності суб'єкта господарювання генерувати доходи або чисті грошові потоки. Корисність облікової інформації забезпечується основоположними якісними характеристиками – актуальністю і правдивістю (точністю) подання, дію яких посилюють допоміжні – зіставність, своєчасність, зрозумілість та можливість перевірки [5].

Одним з головних факторів, які впливають на актуальність і точність подання фінансової інформації, є похибка вимірювання, що виникає у випадках, коли вартість активу або зобов'язання не спостерігається безпосередньо, а має бути оцінена з використанням розрахункових методів та з урахуванням суб'єктивного судження працівників бухгалтерської служби підприємства.

Об'єктивний характер результату оцінювання активів досяжить тільки у випадку придбання ресурсів на активних ринках, де операції купівлі-продажу ідентичних активів відбуваються досить часто, щоб спостерігати динаміку цін і дані про здійснені операції є відкритими (рис. 1). Вартість придбання активів на інших ринках або виготовлених підприємством самостійно посилює вплив суб'єктивного фактора на рішення щодо вигідності придбання об'єкта за конкретною ціною, складу витрат, які формують його собівартість та обраної бази оцінки.

Найнижчий рівень суб'єктивізму і похибки (див. рис. 1) буде у визначенні первинної та справедливої вартості об'єктів за відкритими даними активного ринку ідентичних активів. Якщо актив продається на ринку, на якому операції купівлі-продажу аналогічних активів відбуваються досить часто, то визначення його справедливої вартості буде достовірним, швидким, зрозумілим і дешевим. Головним у цьому випадку буде виявлення ціни, найближчої до дати оцінки та розрахунок витрат на транспортування. Найвищий рівень невизначеності (див. рис. 1) існує у первісній оцінці активів, виготовлених підприємством самостійно та у розрахунку справедливої вартості (цінності) використання.

Розрахунок собівартості виготовлення активу підприємством характеризується високим рівнем суб'єктивізму та невизначеності, яка посилюється відсутністю врахування очікувань учасників ринку, на якому продукція має бути

реалізована. Внаслідок цього фактична ринкова ціна продажу може не забезпечити отримання підприємством достатніх доходів або грошових потоків, щоб забезпечити нормальну норму прибутку.



Рис. 1. Дати та чинники оцінювання підприємством необоротних активів

Справедливу вартість (цінність) використання (див. рис. 1) об'єктів, зазвичай, розраховують за теперішньою вартістю грошових потоків, які підприємство очікує отримати від їхнього використання протягом тривалого періоду. Вона є неспостережною ціною активу, тому під час її розрахунку треба використовувати припущення учасників ринку щодо вартості грошей у часі, обтяження ризиками та очікування щодо найвигіднішого і найкращого використання.

Отже, оцінювання об'єктів є результатом управлінського рішення, що приймається в умовах невизначеності для зниження її рівня щодо обґрунтованості фактично здійснених інвестицій в об'єкт та очікуваних грошових потоків від подальшого використання або продажу. Унаслідок прийняття рішення про оцінювання активів ймовірний ризик, який не пов'язаний зі збитком від прийняття рішення і зумовлює наявність відхилень від очікуваних результатів. Фактичні отримані результати можуть призвести до втрат або отримання додаткової вигоди (доходи або додаткові грошові потоки).

Невизначеність результату оцінювання не можна визначити як рису, притаманну процесу оцінки. У випадку використання обґрунтованої бази, проведення розрахунків на основі точних передбачень з урахуванням відомих вимог учасників ринку визначена вартість активу (наприклад при проведенні експертної оцінки) може досить точно представляти суму очікуваних економічних вигод і буде достовірною.

Невизначеність характеризується неможливістю здійснити передбачення щодо ймовірності отримання достовірних результатів унаслідок проведення процедур оцінювання. На результат оцінки впливають не тільки обрані підходи до оцінювання, а й непевність підприємницької діяльності, яка залежить від настання (не настання) різних станів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства та впливає на ймовірність отримання від використання активів (за очікуваннями учасників ринку) певної суми доходу або чистого грошового потоку. Уперше проблему невизначеності підприємницької діяльності досліджував Ф. Найт [6]. Учений розмежував поняття невизначеності й ризику. Невизначеність, за його переконанням, – невідворотна характеристика підприємницької діяльності, яка не підлягає оцінці й передбачає ситуацію, коли ймовірність настання (не настання) події встановити неможливо, тоді як ризик обов'язковий елемент прийняття економічного рішення і визначається, як оцінена будь-яким способом ймовірність [6].

Посилюючим чинником непевності є асиметричність інформації, яка зумовлена доступністю одній частині учасників ринку й недосяжністю для іншої через неможливість отримання або значні витрати коштів (часу) на пошуки (рис. 2).

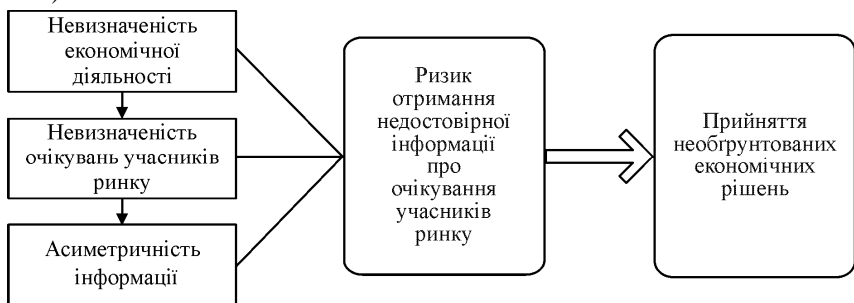


Рис. 2. Вплив невизначеностей та асиметричності інформації на прийняття економічних рішень

Для отримання достовірного результату оцінювання підприємство має виявити вплив зовнішніх чинників (рис. 3) – стану ринку, нормативного регулювання, ставок за залученнями коштів, наявність конкуренції і контрагентів, ступінь ринкового ризику, а також внутрішніх – способи отримання економічної вигоди від активу, терміни використання, стабільність фінансового стану підприємства, рівень внутрішнього ризику оцінки тощо.

Під час оцінювання активу підприємство може обрати один із запропонованих міжнародними стандартами фінансової звітності базових методів: справедлива вартість, історична собівартість, цінність використання чи поточна вартість заміщення. Усі неспостережні методи оцінювання передбачають розрахунок підприємством очікуваних грошових потоків від використання або продажу активу, що містить певний рівень невизначеності.

Розрахунок вартості об'єктів найчастіше здійснюють з використанням методів на основі теперішньої вартості, що охоплюють метод коригування ставки дисконту і метод очікуваної теперішньої вартості. Метод коригування ставки

дисконту передбачає вибір єдиної сукупності з можливих грошових потоків – контрактних, обіцяних або найбільш імовірних. Методи очікуваної теперішньої вартості використовують як стартову точку сукупність грошових потоків, яка представляє зважене на величину ймовірності середнє значення всіх можливих майбутніх (очікуваних) грошових потоків. Отримана оцінка є середньозваженою величиною можливих значень дискретної випадкової величини, де всі грошові потоки зважені на величину ймовірності.

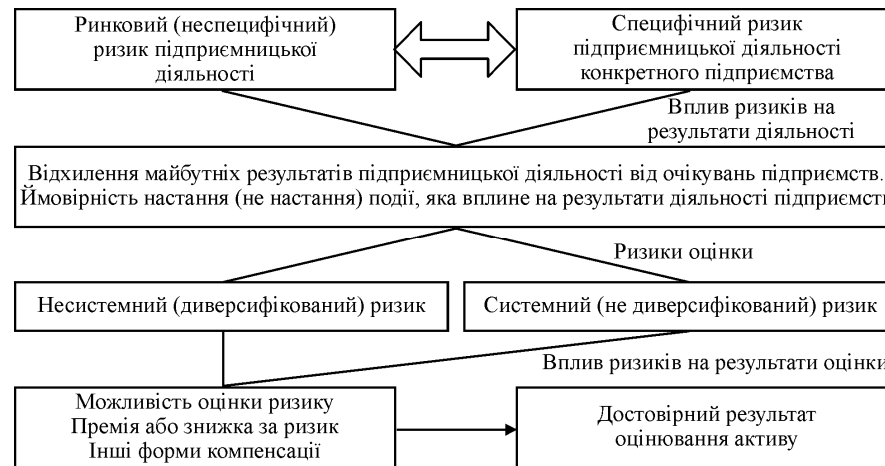


Рис. 3. Вплив ризиків на отримані результати оцінювання

Розрахунок справедливої вартості й цінності використання зумовлює потребу коригування її результату на рівень ідентифікованих ризиків – системного (не диверсифікованого) ризику, що є спільним для даного активу та інших об'єктів диверсифікованого портфеля та несистемного (диверсифікованого), характерного для конкретного активу (див. рис. 3). Оцінювання підприємством ризиків дає змогу провести коригування результату вимірювального процесу з отриманням премії або компенсації за ризик на рівноважних ринках та інших форм компенсації – на нерівноважних.

**Висновки.** Результат оцінки активів підприємства залежить від очікувань учасників ринку щодо суми доходу або грошового потоку, який буде генерований від їхнього використання або продажу у майбутньому. Результат оцінювання залежить від ситуації на ринку, ефективності діяльності підприємства, вибраної бази розрахунку вартості та обтяжений ризиками діяльності й оцінювання. Для отримання достовірного результату проведення вимірювальних процедур підприємство має врахувати невизначеності, які супроводжують процес оцінювання та визначити вплив ідентифікованих ризиків на суми очікуваних доходів або грошових потоків від використання активів.

### Література

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – К. : Вид-во "Знання", 2004. – 447 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник [для студ. спец.] "Облік і аудит" / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Вид. 6-ге, [перероб. та доп.]. – Житомир : Вид-во ПП "Ру-та", 2005. – 726 с.

3. Малога Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малога. – Житомир : Вид-во ЖПТ, 1998. – 384 с.

4. Концептуальна основа фінансової звітності: станом на 01.09.2010 р. [Електронний ре-сурс]. – Доступний з [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

5. Найт Ф.Х. Ризик, невизначеність і прибуток : пер. с англ. М. Каждана і В. Гребенникова / Ф.Х. Найт. – М. : Изд-во "Справа", 2003. – 359 с.

6. Conceptual Framework for Financial Reporting: Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting. – Comments to be received by 26 October 2015. – IFRS Foundation. – 90 p.

*Надійшла до редакції 27.09.2016 р.*

### **Наикерска Г.В. Достоверность оценки объектов финансового учета**

Определены предпосылки, качественные характеристики и факторы достоверной оценки объектов бухгалтерского учета путем анализа трудов ученых и нормативных актов. Раскрыты сущность и влияние неопределенности, а также асимметричности информации на принятие решений по деятельности предприятий и оценке активов. Идентифицированы базовые методы, использование которых обременено системными и несистемными рисками оценки – справедливая стоимость продажи (при отсутствии открытых данных о ценах активного рынка) и ценность использования. Исследовано влияние уровня рисков на достоверность полученного результата оценивания.

**Ключевые слова:** измерение, активы, справедливая стоимость, ценность использования, систематический и несистематический риск.

### **Nashkers'ka H. V. Reliability Estimation of Objectives of Financial Accounting**

The preconditions, the qualitative characteristics and the factors of a reliable estimation of objectives of accounting are defined in the article by analyzing the works of scholars and the regulations. As a result of this research, the essence and the impact of uncertainties and asymmetric information on decision-making towards the activity of enterprises and asset assessment are developed. The basic methods are identified that are restrained to be used in systematic and non-systematic risk assessment, i.e. fair value (in case price is quoted in an active market is missing) and value in use. Finally, the impact of risk levels on the reliability of obtained result of estimation is researched.

**Keywords:** measurement, assets, fair value, value in use, systematic and non-systematic risk.

УДК 338.43.02:636(477.83)

## **ЗМІНИ НАЯВНОСТІ ОСНОВНИХ ВИДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТВАРИН ЗА ПЕРІОД ПРОВЕДЕННЯ АГРАРНИХ РЕФОРМ**

*І.Р. Оленич<sup>1</sup>, А.М. Шульський<sup>2</sup>*

Проведено дослідження змін поголів'я основних видів сільськогосподарських тварин за 1990-2014 рр. у Львівській обл. Отримані результати вивчення цих проблем дають підстави стверджувати, що за період проведення реформ в аграрному секторі відбулись кардинальні зміни, які призвели до значного зменшення поголів'я тварин. Виняток становлять деякі види тварин.

Проаналізовано питому вагу поголів'я різних видів тварин Львівської обл. у структурі загалом в Україні. Ці показники дають підстави стверджувати, що на Львівщині, хоча і зменшилося поголів'я сільськогосподарських тварин, проте темпи зменшення абсо-

лютних величин є меншими від загальнодержавного рівня зниження. Встановлені тенденції потребують проведення подальших досліджень цих проблем.

**Ключові слова:** зміни, поголів'я, велика рогата худоба, корови, свині, вівці і кози, кролі, коні, сільськогосподарські тварини, питома вага, зменшення, збільшення.

**Постановка проблеми.** Віковичною проблемою існування людства є забезпечення свого існування відповідними засобами, важливою складовою частиною яких є продукти харчування, що переважно надходять від ведення аграрного виробництва. Це виробництво, як відомо, ґрунтується на розвитку двох архіважливих галузях – рослинництві і тваринництві. Виробництво продуктів тваринного походження здійснюють насамперед завдяки використанню тварин, що є першоосною ведення тваринницьких галузей. Враховуючи ці обставини, суть постановки проблеми полягає в тому, щоб дослідити процеси змін поголів'я тварин протягом здійснення аграрних реформ та виявити причини, що зумовили ці процеси.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку тваринництва висвітлено у працях багатьох учених-аграрників. Назвемо тільки деяких із них. Це, зокрема: П.С. Березівський, І.Ф. Баланюк, О.А. Бужин, В.М. Гладій, М.І. Кісіль, Н.Г. Копитець, М.М. Кропивко, В.М. Микитюк, М.В. Місюк, М.Г. Шульський та ін.

Проте названі дослідники більшою мірою концентрують увагу на вивченні загальних аспектів розвитку тваринницьких галузей і меншою – на окремі їх складники. Це, передусім, наявність сільськогосподарських тварин і динаміка змін поголів'я, що відбувається за цей чи інший період. Особливу увагу з цього погляду привертають порівняння чисельності тварин у дореформений період (1990 р.) і пореформений, а саме – умови сьогодення (2014 р.). Тут можна порівняти досягнення введення господарської діяльності двох систем – планової, що функціонувала до 1991 р., та ринкової, що сформувалася за період проведення аграрних реформ, і сьогодні є реальні можливості вивчати, що вони дали для розвитку вітчизняного тваринництва? Отож, саме такі проблеми порушено у цій роботі.

**Постановка завдання.** Мета роботи – на основі статистичних даних щодо розвитку аграрного виробництва у Львівській обл. дослідити зміни наявності поголів'я сільськогосподарських тварин, починаючи з 1990 р. і закінчуючи сьогоденням (2014 р.) та узагальнити отримані результати.

**Виклад основного матеріалу.** Як зазначено вище, основою ведення тваринництва є наявність певних видів сільськогосподарських тварин і, безумовно, результативне їх використання. У своїх дослідженнях оберемо першу складову частину – наявність тварин, а їх використання – це є похідна першої і її використовують науковці, як правило, після з'ясування чисельності тварин. Отже, проаналізуємо наявність тварин у всіх категоріях господарств Львівської обл. упродовж 1990-2014 рр. (табл. 1). Виділення п'ятирічних періодів у табличному матеріалі зумовлено, передусім, вибором найбільш характерної інформації для тих чи інших сумарних років. По-друге, використання даних за кожен рік буде, як показують результати досліджень, супроводжуватися громіздкістю таблиць, з одного боку, та утрудненням виявлення певних тенденцій і закономірності розвитку досліджуваних явищ, з іншого.

<sup>1</sup> доц. І.Р. Оленич, канд. екон. наук – Львівський НУ ветеринарної медицини та біотехнологій ім. С.З. Гжицького;  
<sup>2</sup> асист. А.М. Шульський, канд. екон. наук – Львівський НУ ветеринарної медицини та біотехнологій ім. С.З. Гжицького