

М.Ф. Огійчук, канд. екон. наук, професор

С.І. Василішин, канд. екон. наук, старш. викладач

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ОЦІНКА ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Постановка проблеми. За умов ринку надзвичайної актуальності набувають питання інформаційного забезпечення управління господарюючими суб'єктами, що забезпечує раціональна організація бухгалтерського обліку.

Одним із найважливіших елементів організації обліку оборотних активів є їх оцінка. Як стверджували В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, без оцінки та калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнені показники [1].

Тому від того, наскільки об'єктивно оцінені оборотні активи у обліку та фінансовій звітності, залежать управлінські рішення щодо їх формування та використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методологічні засади оцінки у системі бухгалтерського обліку та напрямки її удосконалення досліджені багатьма науковцями, серед яких М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловінська, В.Ф. Палій, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов. Однак, методика оцінки окремих елементів оборотних активів в умовах гармонізації обліку до національних та міжнародних стандартів досліджена не достатньо, що обумовлює актуальність зазначених питань.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних аспектів та розробка шляхів удосконалення оцінки оборотних активів господарюючих суб'єктів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із найважливіших об'єктів обліку серед оборотних активів є виробничі запаси. Методологічну основу обліку та оцінки виробничих запасів в Україні становлять Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (Н(П)СБО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] та

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси» [3]. Зарубіжний досвід обліку та оцінки запасів визначений Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 2 «Запаси» [4].

Зазначимо, що оцінка виробничих запасів не має суперечити визначеному у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» принципу обачності, згідно якого слід застосувати в бухгалтерському обліку методи оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [5].

Аналіз змісту П(С)БО 9 та МСБО 2 дає підставу зробити висновок про певну ідентичність більшості положень, що є очевидним, однак деякі аспекти оцінки запасів мають як суттєві, так і несуттєві відмінності (таблиця).

Проведені дослідження свідчать, що найбільш розповсюдженими методами оцінки при вибутті запасів в міжнародній практиці, є ФІФО та середньозваженої собівартості, Україна також не є винятком. Десятиріччя тому також був досить розповсюдженим метод ЛІФО (last – in first out), однак зміни до МСБО 2 «Запаси» заборонили його використання, починаючи із 2005 р. Хоча, у деяких країнах, зокрема Великобританії та США він широко використовується як у фінансовому, так і управлінському обліку.

На підставі того, що на більшості сільськогосподарських підприємств за рахунок впливу сезонності запаси надходять нерівномірними партіями протягом року, вважаємо, що найдоцільнішим є застосування методу середньозваженої собівартості.

Порівняння відмінностей оцінки виробничих запасів в окремих нормативних актах

Характеристика	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Відображення знецінення запасів	на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів (п. 28).	якщо за тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (п. 33).

Оцінка витрат, пов'язаних з переробкою запасів	не регламентується, а визначена П(С)БО 16 «Витрати»	визначена п.12-14
Методи оцінки при вибутті	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (п. 16).	конкретна ідентифікація (п.23); ФІФО (п. 25), середньозважена собівартість (п. 27)

Джерело: систематизовано на основі [3, 4]

Згідно з П(С)БО 9, запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених запасів списуються на витрати звітного періоду. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів [3].

Ця методика, визначена законодавцем, є дискусійною, оскільки в сучасних умовах поглиблення інфляційних процесів, проведення переоцінки запасів може суттєво завищувати витрати підприємства, і, як наслідок, викривлювати звітну інформацію.

Згідно вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторська заборгованість оцінюється в балансі за чистою вартістю реалізації [6], в результаті чого з урахуванням наведеної обставини, за поточною дебіторською заборгованістю за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги, передбачено створювати резерв сумнівних боргів як частину загальної суми такої заборгованості, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржниками.

Аналіз звітності сільськогосподарських підприємств Харківської області свідчить про незначну частку підприємств, які створюють резерв сумнівних боргів. Так, із обстежених 198 підприємств лише на 16 нараховується резерв, на 182 дебіторська заборгованість відображається без врахування резерву. Зважаючи на те, що на кінець 2013 р. частка чистої реалізаційної вартості в обстежених підприємствах становила понад 95 % всієї нарахованої дебіторської заборгованості, широке використання

механізму створення резерву є одним із перших заходів на шляху до управління сумнівними та безнадійними боргами.

Згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [7].

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка базується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Однак, попри всі переваги, все ж таки механізм оцінки поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, передбаченої П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7] та МСБО 41 «Сільське господарство» [8], яка ґрунтується на цінах активного ринку за мінусом витрат на місці продажу, є дискусійним.

Законодавче закріплення алгоритму визначення цих цін до сих пір відсутнє, існують лише пропозиції щодо створення спеціально діючих комісій на підприємстві із визначення цін активного ринку. Зважаючи на ситуацію, за якої на більшості сільськогосподарських підприємств кадрове забезпечення фахівцями, які об'єктивно нададуть оцінку ситуації, що склалася на ринку, є незначним, вести мову про дію цих комісій некоректно.

На сьогоднішній день все більше науковців і практиків ставлять під сумнів доцільність дії цього стандарту, оскільки він не в повному обсязі відповідає реаліям ринкової економіки в Україні. Як зазначає Я.В. Соколов, «введення в облік поняття «справедлива вартість» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні» [9, с. 142].

Таким чином, підприємства, орієнтуючись на ситуацію співвідношення попиту та пропозиції на регіональному ринку у конкретний момент часу, визнають її одночасно із відображенням «паперових» доходів чи збитків, які взагалі не мали місця у господарському процесі. У результаті цього відбувається спотворення бухгалтерської звітності і порушення принципу історичної (фактичної собівартості).

Більше того, оцінка сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю протирічить методиці складання статистичної форми 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Вчені наводили деякі пропозиції стосовно розв'язання зазначеної проблеми шляхом створення комісій із визначення справедливої вартості та активних ринків, однак вони не знайшли підтримки на рівні Міністерства фінансів України, яке розробляє методологію обліку.

Таким чином, узгодження елементів облікової політики та удосконалене нормативно-правове забезпечення оцінки активів є одним із важелів впливу на управління ефективністю використання оборотних засобів та господарювання в цілому.

Висновки. Таким чином, процес гармонізації національного бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності призвів до виникнення деяких дискусійних питань в частині визнання, оцінки та відображення оборотних активів. При порівнянні підходів до оцінки, виявлені наступні розбіжності, які в майбутньому потребують уніфікації, для чого необхідно:

- проводити оцінку оборотних засобів у випадку, якщо первісну вартість в момент оприбуткування достовірно визначити неможливо за методикою, передбаченою в Наказі про облікову політику підприємства, виходячи з суттєвості зазначених засобів;

- списання уцінки запасів залежно від суттєвості інформації відображати в обліку не в складі витрат, а шляхом створення резерву уцінки, який є контрстаттею до статті запасів (подібно до резерву сумнівних боргів);

- трактувати відображення суми відновлення вартості раніше уцінених оборотних засобів не в складі іншого операційного доходу, а списувати її на зменшення витрат за тією статтею, на яку зазвичай списується собівартість запасів;

- запровадити обов'язкове розкриття інформації у фінансовій звітності про події та причини, що викликали збільшення чистої вартості реалізації.

Також вважаємо, що оптимальним саме для сільськогосподарських підприємств є розрахунок резерву сумнівних боргів на підставі частки безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг на умовах наступної оплати, оскільки ця методика є найпростішою у використанні та найоб'єктивнішою з точки зору визначення коефіцієнта сумнівності.

Визнання поточних біологічних активів за справедливою вартістю не повністю враховує суть біологічних перетворень як в рослинництві, так і в тваринництві, тому потребує застосування більш ефективного методичного забезпечення.

Бібліографічний список: 1. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы. – 1979. – 225 с. 2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://pro-u4ot.info/?section=browse&CatID=92&ArtID=13612>. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021. 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С.365. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. 8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_027. 9. Соколов Я.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / Я.В. Соколов // Проблемы учета и анализа: Сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И. Савичева; Под. ред. А.Д. Ларионова. – Спб., 2001. – С. 135-145.

Огийчук Н.Ф., Василюшин С.И. Оценка оборотных активов за национальными и международными стандартами: проблемы и перспективы. В статье раскрыты дискуссионные вопросы оценки отдельных элементов оборотных активов за международными и национальными стандартами бухгалтерского учета Украины, а также предложены пути ее усовершенствования.

Ohiychuk M., Vasylyshyn S. Evaluating of current assets for the national and international standards: problems and prospects. The discussion issues of evaluation of individual elements of current assets for the international and national accounting standards in Ukraine and ways to improve it are offered in the article.