

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра
організації обліку та звітності

Факультет
Економічний

ПОДУНАЙ ВЕРОНІКА ВІТАЛІЇВНА

**ОЦІНКА В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННІ В
ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЙНЯТИХ ВИРОЩУВАННЯМ
БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня
«Магістр» Напрямок підготовки 0305 «Економіка та підприємництво»
Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри організації обліку
та звітності
Гудзенко Наталія Миколаївна

ВІННИЦЯ – 2016

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ

- 1.1. Поняття оцінки, її значення та сутність
- 1.2. Характеристика та застосування оцінки в бухгалтерському обліку, класифікація бухгалтерських оцінок
- 1.3. Основи вибору оцінки в бухгалтерському обліку та управлінні

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЙНЯТИХ ВИРОЩУВАННЯМ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

- 2.1. Облік сільськогосподарської діяльності за вітчизняним та зарубіжними стандартами
- 2.2. Оцінка та відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів
- 2.3. Оцінка та облік оборотних активів
- 2.4. Оцінка капіталу та зобов'язань для потреб обліку і управління
- 2.5. Практика застосування оцінки для удосконалення ефективності управління господарським процесом

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ

- 3.1. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції
- 3.2. Розвиток методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції в сільськогосподарській діяльності

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є розвиток теоретичних, організаційних та методичних положень оцінки в бухгалтерському обліку, проведеної внутрішніми та зовнішніми суб'єктами оцінки.

Об'єктом дослідження є оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку, проведеної внутрішніми та зовнішніми суб'єктами оцінки.

Мета дипломної роботи, полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконаленням організаційно методичних положень оцінки в бухгалтерському обліку як елемента його методу.

Основні завдання роботи: дослідити поняття методу бухгалтерського обліку та склад його елементів, науково обґрунтувати необхідність оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку; дослідити методологію оцінки необоротних та оборотних активів, капіталу та зобов'язань; удосконалити методику оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Результати дослідження. Доведено, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, а для того щоб знайти відображення в бухгалтерському обліку, активи, капітал, зобов'язання, господарські і фінансові процеси повинні бути оцінені в єдиному грошовому вимірнику.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати можуть бути використані при удосконаленні бухгалтерського обліку необоротних та оборотних активів, капіталу та зобов'язань; запропоновані заходи дозволяють підвищити якість облікової інформації на підприємствах.

Ключові слова: оцінка, вартість, історична собівартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, ліквідаційна вартість, основні засоби, оборотні активи, капітал, сільськогосподарська продукція, біологічні активи.

Магістерська робота містить 120 сторінок, 16 таблиць, 9 рисунків, список використаних джерел включає 134 найменувань, 20 додатків.

ВСТУП

Актуальність теми. Інтеграція України до Європейського Співтовариства вимагає дотримання та виконання умов поставлених перед всіма країнами-учасницями. Однією із таких умов є забезпечення екологічної безпеки як всередині країни, так і вплив її діяльності на екологічне благополуччя всього суспільства та біосфери світу. Ця умова частково може задовольнятися і за допомогою використання побічних продуктів рослинного походження та біоенергетичних культур для виробництва біопалива.

Одним з основних питань, що стосується виробництва біологічних палив на Україні, є обліковий аспект. Адже уся інформація про витрати на їх виробництво, вихід продукції, її реалізацію та фінансові результати такої реалізації має відображатись через систему бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності господарюючого суб'єкта.

Економічні перетворення в Україні нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації та управління діяльністю суб'єктів господарювання. Це вимагає адекватних змін у системі бухгалтерського обліку і зумовлює необхідність удосконалення методики удосконалення методики формування бухгалтерської інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

Важливим для забезпечення достовірності облікових даних та фінансової звітності є вибір і застосування обґрунтованих методів оцінки в обліку, широка варіативність яких забезпечує значну кількість комбінацій облікових моделей, а отже, таку ж кількість варіантів фінансових результатів, що спричиняє неспівставність показників фінансової звітності та відсутність достовірної інформації для визначення макроекономічних показників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади і методичні підходи щодо оцінки в системі бухгалтерського обліку висвітлені в наукових працях таких вчених-економістів, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.П.

Войнаренко, С.Ф. Голов, О.М. Голованов, Л.І. Гомберг, М.Я. Дем'яненко, В.М. Діба, Г.Г. Кірейцев, Малюга, Л.В. Нападовська, В.М. Жук та інші.

Необхідно віддати належне науковим напрацюванням вчених, але при цьому варто врахувати те, що окремі питання з обліку оцінки та її удосконалення в умовах переходу до міжнародних стандартів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Інформаційну базу дослідження становлять праці закордонних вчених та вчених України та нормативні документи, відомчі методичні вказівки та рекомендації, матеріали наукових конференцій, періодичної преси, інструктивні матеріали, що регламентують організацію бухгалтерського обліку та оціни в Україні.

Мета і завдання дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно методичних положень оцінки в бухгалтерському обліку як елемента його методу на основі об'єктно-суб'єктного підходу для підвищення достовірності бухгалтерської інформації як джерела забезпечення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Для досягнення мети в магістерській роботі поставлено такі завдання:

- дослідити поняття методу бухгалтерського обліку та склад його елементів, науково обґрунтувати необхідність оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку;
- розглянути класифікацію оцінки в бухгалтерському обліку для цілей ідентифікації підходів до організації вартісного вимірювання на підприємстві;
- обґрунтувати основи вибору оцінки в бухгалтерському обліку та управлінні;
- дослідити облік сільськогосподарської діяльності за вітчизняним та зарубіжними стандартами;
- дослідити та удосконалити методологію оцінки необоротних активів;
- удосконалити методику оцінки оборотних активів, внести науково обґрунтовані пропозиції щодо покращення методології їх оцінки;

- здійснити оцінку капіталу та зобов'язань для потреб обліку і управління;
- розглянути практику застосування оцінки для удосконалення ефективності управління господарським процесом;
- удосконалити документальне забезпечення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
- дослідити розвиток методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції в сільськогосподарській діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних напрямків застосування в бухгалтерському обліку оцінки необоротних та оборотних активів, капіталу та зобов'язань, що виникають в практичній діяльності підприємств при веденні бухгалтерського обліку, складанні та наданні користувачам звітності.

Об'єктом дослідження є господарські операції і процеси, що здійснились і складають господарську діяльність, а також наявність рух активів, що відображені в бухгалтерському обліку ТОВ «СОП «Михайлівське», яке знаходиться в с. Михайлівка, Вінницького району, Вінницької області, ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина», розташоване в смт.Томашпіль, Томашпільського району, Вінницької області та ТОВ «Вінницький хлібокомбінат №2», розташоване в м. Вінниця, Вінницького району, Вінницької області.

Для здійснення вищезгаданих завдань, залежно від конкретних цілей та задач, використано загальнонаукові методи, а саме: індукції і дедукції, аналізу і синтезу, групування й порівняння, конкретизації, статистичні, аналітичні, розрахунково-нормативні і інші методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення застосування оцінки в бухгалтерському обліку.

Найбільш вагомі результати досліджень полягають в наступному:

удосконалено:

- існуючу класифікацію оцінок в бухгалтерському обліку відповідно до потреб сучасної економіки;
- методика оцінки необоротних активів, визначено фактори, які впливають на вибір методики оцінки;
- теоретичні та методичні підходи до розкриття сутності поняття «оцінка» відносно оборотних активів та її класифікації, що надає можливість застосування методик оцінки оборотних активів за визначеними класифікаційними ознаками. Практичним упровадженням загальної класифікації оцінок у бухгалтерському обліку, удосконаленої автором на основі наявних розробок науковців, є методичні підходи до оцінки запасів, дебіторської заборгованості, фінансових інвестицій, що дає можливість більш ефективного її застосування у практичній діяльності;
- документальне забезпечення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

набули подальшого розвитку:

- понятійний апарат вартісного вимірювання в бухгалтерському обліку (уточнено поняття “оцінка в бухгалтерському обліку”, “оцінювання”, “незалежна оцінка”, “експертна оцінка”, “справедлива вартість”, “ринкова вартість”), що забезпечує єдине трактування основних категорій оцінки внутрішніми та зовнішніми суб’єктами оцінки як основи для гармонізації положень бухгалтерської та незалежної оцінки;
- визначення сутності, особливостей та алгоритму розрахунку справедливої вартості, встановлення її взаємозв’язку й відмінностей з ринковою вартістю та звичайною ціною, що дозволило визначити межі її застосування для забезпечення достовірності бухгалтерської звітності.

Апробація результатів роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення у тезах міжнародних конференцій

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ

1.1. Поняття оцінки, її значення та сутність

Оцінка в бухгалтерському обліку традиційно вважається одним з основних його елементів, який дає змогу отримати узагальнене уявлення про майновий стан та результати діяльності підприємства. Саме оцінка має забезпечити адекватне грошове вираження відносної корисності активів і відповідне ринкове позиціонування господарюючих суб'єктів [5, с. 49]. Проте в останні роки відбувається переосмислення сутності оцінки, змінюються її розуміння і значимість в економічному просторі.

Відповідно до Національного стандарту оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», вартість – еквівалент цінності об'єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей [99].

Тобто, фактично, оцінювання полягає в грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їх вартості, а сама оцінка в узагальненому вигляді – це елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого об'єкт може виражатися в умовних (грошових) одиницях.

Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку має давню історію. Дослідження історичних аспектів розвитку оцінки є важливим з позиції формування окремих її видів та особливостей їх застосування для тих чи інших об'єктів бухгалтерського обліку. На думку Н. М. Малюги, перші згадки про неї належать до часів існування Стародавнього Риму [60]. Саме в той час давньоримським архітектором Вітровієм було зафіксовано, що при будівлі споруд первісна вартість стін загального користування щорічно зменшувалися на одну вісімдесяту (фактично прямолінійний знос). Натомість, цегляні стіни оцінювали зазвичай у ту суму, у яку обійшлося їх будівництво (історична собівартість).

У трактаті «Про рахунки та записи» (1494 р.) Л. Пачолі існують дві протилежні рекомендації щодо оцінки: оцінка за продажними максимально високими цінами і за собівартістю [109]. До того ж у трактаті автор рекомендує використовувати оцінку за собівартістю для цілей поточного обліку.

У XIX – на початку XX століття стали активно розвиватися школи бухгалтерського обліку в різних країнах світу. Розглянемо основні їх погляди на проблеми визначення оцінки в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Визначення виду оцінки різними бухгалтерськими школами XIX – початку XX століття*

У		
Школа обліку	Представники	Підхід до визначення оцінки
Італійська школа	Дж. Кріппа, Ф. Беста, Р. П. Коффі	Оцінка – головний фактор обліку, вчені вимагали її проведення за поточними ринковими цінами
Французька школа	Е. П. Леоте, А. Гільбо	Експериментальна оцінка на даних фактичних зовнішніх угод, резервування переоцінок, оцінювання лише за собівартістю
Німецька школа	В. Ле-Курт, І. Крайбіг	Суб'єктивність оцінки, що залежить від конкретного об'єкта обліку
	І. Ф. Шер	Вчений пропонував застосовувати оцінку за поточними цінами, пізніше рекомендував вибирати мінімальну оцінку з собівартості та продажної ціни

*Джерело: [109]

XX століття характеризується бурхливим розвитком бухгалтерського обліку як науки та розробкою нових підходів до оцінки об'єктів обліку. Для французької школи бухгалтерського обліку в той час виділилося три підходи до оцінки:

- економічний (важлива майбутня цінність майна – дисконтування як метод оцінки), тобто оцінка адміністрації;
- юридичний (важлива поточна цінність майна – індексування як метод оцінки), тобто оцінка кредиторів;
- бухгалтерський (важлива ціна придбання – номіналізація як метод оцінки) [109].

Ж. Дюмарше зазначав, що в якості оцінки постає не сама вартість, а ціна, яка є диференційною похідною між вартістю і часом.

В англо-американській школі бухгалтерського обліку ХХ століття виділяли два протилежних підходи до оцінки:

- оцінка за реалістичними (поточними) цінами;
- оцінка за історичною собівартістю.

Багато вчених намагалися знайти компроміс між цими двома підходами. Деякі пропонували наводити в балансі дві колонки для відображення обох вартостей, інші – обирати найменшу з вартостей.

Починаючи з 90-х років ХХ ст., виник новий вид оцінки – справедлива вартість. Одним із перших науковців, який запропонував метод оцінки активів і зобов'язань за вартістю, подібною до справедливої, вважається Раймонд Джон Чамберс. У 1966 р. у праці «Бухгалтерський облік, вимірювання та економічна поведінка» він запропонував використовувати підхід «СОСОА (continuous contemporary accounting)», що в перекладі – безперервний сучасний бухгалтерський облік.

В основу цього методу була закладена оцінка об'єктів обліку за вартістю їх вибуття, яка вимірюється цінами організованого ринку, що дозволяло нівелювати негативні впливи інфляції на облік [107]. На думку деяких вчених, саме на цьому методі ґрунтується поняття сучасної справедливої вартості.

У МСФЗ справедлива вартість як самостійний вид оцінки вперше була використана в МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття і подання інформації» в 1995 році. Впродовж останніх десятиліть спостерігається така тенденція: з кожним роком використання справедливої вартості стає більш пріоритетним.

У свою чергу, у П(С)БО суть справедливої вартості було введено з прийняттям у 1991 році Положення (стандарту) фінансового обліку США № 107 «Розкриття справедливої вартості фінансових інструментів». У 2007 році було прийнято Положення (постанову) Ради зі стандартів фінансового обліку США № 157 щодо змін справедливої вартості.

Аналіз наукових джерел і професійних нормативних документів дає змогу оцінити існуючі підходи до визначення поняття «оцінка». Так, згідно з Великим тлумачним словником, оцінка – це дія за значенням оцінити, оцінювати; вартість, ціна чого-небудь; думка, міркування про якість, характер, значення тощо, кого-, чого-небудь [13]. Тобто, згідно з таким тлумаченням ототожнюються поняття «оцінка» та «вартість», «ціна». У теорії бухгалтерського обліку, оцінка – це один з елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб грошового виразу об'єктів бухгалтерського обліку [21].

Концептуальна основа фінансової звітності МСФЗ визначає оцінювання як процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки та збитки [50].

На думку І. В. Супрунової, оцінка в бухгалтерському обліку є не лише вираженням вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику, але є методичним прийомом, тобто способом реалізації методу бухгалтерського обліку для досягнення триєдиного завдання бухгалтерського обліку [115].

Оцінка представляє собою результат визначення та аналізу якісних і кількісних характеристик керованого об'єкта, а також процесу управління виробничо-господарською діяльністю. Розширення сутності та місії оцінки в бухгалтерському обліку простежується у працях Жука В.М. Вчений вважає, що оцінка найбільшим чином залежить від інституційних впливів [30, с. 102].

В умовах фінансових криз локального і глобального характеру роль бухгалтерського обліку та оцінки посилюється. Облік повинен не тільки забезпечувати своєчасною і доречною інформацією зацікавлених осіб, а й попереджати кризові ситуації в економіці та фінансах. Ґрунтуючись на засадах інституціональної теорії бухгалтерського обліку, Жук В.М. розглядає оцінку як вираження інституційних інтересів інституційних груп національного та глобального вимірів [30, с. 97]. На його думку оцінка в обліку – це система професійного трактування процесів та явищ життєдіяльності господарюючих

суб'єктів у вартісному вираженні, що здійснюється за «правилами гри» (формальними інститутами – законами, стандартами), методологію яких формують економічні інститути та їх об'єднання на національному і глобальному рівнях [30, с. 103].

З приводу проблем оцінки І.Б. Садовська [104] стверджує, що оцінка господарських засобів – спосіб переведення натуральних показників у грошові. Однією з особливостей бухгалтерського обліку є неодмінне вживання в ньому грошового вимірника, що варто для отримання узагальнених показників про господарські засоби та їх джерела. Об'єкти, які не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються (земля, поклади корисних копалин, вода, ліс та ін.). Точність даних бухгалтерського обліку залежить від об'єктивної оцінки, яка базується на науково-обґрунтованих методах, способах і прийомах її проведення. Головними правилами, що виставляються до оцінки, є її реальність та єдність. Дійсність оцінки забезпечує точність грошових показників, відображення в них дійсної величини об'єктів обліку. Єдність оцінки полягає в тому, що у підприємствах різних галузей економіки однакові об'єкти обліку мають одну і ту ж оцінку. Це забезпечує зіставність однойменних показників для аналітичних розрахунків [104].

Суб'єктом оцінки виступає особа або організація, що оцінює засоби за правильними чинними в даний момент вимогами. Визначним етапом оцінки є прояв об'єкту оцінки, тобто виявлення того, що підлягає оцінці, - основні засоби, запаси, нематеріальні активи, капітальні та фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, довгострокові та поточні зобов'язання. Хід оцінки є процедурою привласнення об'єктами бухгалтерського обліку певних грошових величин, що використовуються для підсумкової оцінки активів і зобов'язань. Отже, предмет оцінки – це вид майна, яке оцінюється.

Хід оцінки являє собою процедуру привласнення об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих таким чином, щоб їх можна було використати як агреговано, так і окремо в залежності від певного стану.

Технологія оцінки – це визначена на підприємстві чинним наказом про облікову політику черговість процесу оцінки вартості активів і зобов'язань, що залучає в себе чергові етапи: розробку способів оцінки, визначення шляху найкращого та найбільш ефективного застосування способу, збір та аналіз необхідної інформації, співставлення вартостей, отриманих різними способами, і встановлення найбільш вірогідної вартості майна, яке оцінюється, складання висновку, одержаного від оцінки фінансового результату.

Користувачі оцінки мають звертати помітну увагу на її функцію. Якщо сформульована функція оцінки не співпадає з завданнями користувача, то результати оцінки не можна використовувати для прийняття управлінського рішення. Від функції оцінки залежить вибір її методу.

Сферою використання оцінки є її функція.

Дослідження функцій оцінки як складової методу бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання проведено в двох аспектах:

- з позиції сутності грошей як інструменту оцінки;
- з позиції сутності, змісту та умов використання різних методів оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку.

При цьому встановлено, що гроші як суспільний еквівалент вартості товарів справляють суттєвий вплив на функції оцінки в бухгалтерському обліку. Кредитний характер сучасних грошей проявляється у різній їх вартості в часі. Часова вартість грошей залежить від оборотності капіталу і динаміки їх купівельної спроможності. Існування альтернативної вартості зберігання грошей вплинуло на структуру бухгалтерського балансу, сприяючи поділу активів залежно від ступеню ліквідності, а зобов'язань – від строків погашення, та призвело до використання різних видів вартості для оцінки статей звітності. В свою чергу використання історичної або поточної вартості як базової оцінки сприяло появі моделей бухгалтерського обліку, заснованих на концепції збереження капіталу.

Дослідження з економічної теорії дозволило встановити, що теоретичним підґрунтям розширення функцій оцінки є неінституціоналізм як напрямок

економічної теорії. Це дало можливість довести, що він мав суттєвий вплив на бухгалтерський облік в цілому та на оцінку в таких аспектах.

По-перше, змінилася сфера застосування бухгалтерського обліку. В сучасних умовах в обліку відображається вплив макросередовища через відображення впливу різних суспільних інститутів. Таким чином, суттєво збільшується кількість об'єктів обліку і відповідно об'єктів оцінки за рахунок розширення сфери застосування облікової інформації.

По-друге, змінюється мета обліку. Підсумком його здійснення є не тільки відображення діяльності підприємств в історичній ретроспективі, але й прогностичні дані про майбутні вірогідні варіанти розвитку, й інформаційне забезпечення розроблення стратегії підприємства. Отже, розширюється коло видів та методів оцінки. В системі стратегічного обліку долається обмеження бухгалтерського обліку – відображення тільки минулої діяльності підприємства [58].

Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності є важливою складовою ефективного управління суб'єктом господарювання. Необхідно розуміти, що оцінювання полягає в грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їх вартості. Тривала історія розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку та національні відмінності в системах професійних стандартів зумовлюють різноманіття видів оцінок у сучасній обліковій практиці.

1.2. Характеристика та застосування оцінки в бухгалтерському обліку, класифікація бухгалтерських оцінок.

Одним із найбільш важливих ресурсів суб'єктів господарювання є інформація. Саме від її якості залежить ефективність прийняття рішень і репутація підприємства. Ключовим фактором, що впливає на формування інформації про діяльність суб'єктів господарювання, є достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку.

Оцінка господарських засобів здійснюється на базі певних правил, принципів і за допомогою певних методів оцінки.

Під правилами оцінки розуміються загальні правила, які застосовуються при оцінці господарських засобів. Мова йде про методи оцінки, які відносяться до суб'єкту, об'єкту й способу оцінки. Об'єктом оцінки виступають господарські засоби, які відображаються в активі і пасиві балансу, а також затрати і доходи підприємства.

Під принципами оцінки розуміють спеціальні правила, що діють при виборі певної ціни. При оцінці господарських засобів принципи оцінки завжди відповідають на питання: яку ціну необхідно в даному випадку використовувати?

Що ж таке принципи обліку та їх роль в системі бухгалтерського обліку? Слово «принцип» зустрічається в багатьох роботах вітчизняних авторів з бухгалтерського обліку [21, 50, 115] як універсальна форма мислення та свідомості, що відображає загальні властивості, взаємозв'язки, закономірності розвитку всіх явищ та процесів. На принципах не загострюється увага, вони не систематизуються і мають побутовий, розхожий характер (принципове положення, принциповий характер, справа в принципі тощо).

Поява в російській, а пізніше і в українській обліковій літературі поняття принципу, як особливої категорії бухгалтерського обліку, є результатом запозичення із джерел, яке не супроводжувалось науковим аналізом його сутності. Переліки багатьох принципів механічно сприймаються та переносяться на теоретичну основу, частіше всього навіть без необхідних коментарів (практика фінансового і податкового обліку їх не застосовує).

Більша частина принципів бухгалтерського обліку ототожнює їх взаємозв'язок з принципами суміжних наук та дисциплін. Але від цього вони не стають принципами бухгалтерського обліку, а останні не змінюють своєї суті.

Якщо звернути увагу на суть принципів, то можна виявити тенденцію підміни одним терміном «принцип бухгалтерського обліку» таких

загальноприйнятих, обґрунтованих та усталених десятиріччям різноманітних термінів і категорії обліку, як способи, прийоми, елементи чи складові методу. Слід зауважити, що в нашій науковій та навчальній літературі [115, 30, та ін], в тому числі з теорії бухгалтерського обліку, ніколи не було такої самостійної категорії, як «принцип бухгалтерського обліку», яким зараз намагаються підмінити давно відомі категорії.

Бухгалтерський облік давно має свої принципи, які визначають його суть, і кожний принцип повинен зайняти свою нішу і мати назву відповідно своєму змісту. У сукупності вони визначають певний комплекс, передусім, відображення економічних та правових відносин. Отримуючи відображення в системі бухгалтерського обліку, вони певною мірою відображають конкретний зміст предмету, методику, організацію та техніку ведення обліку.

Загальне визнання принципів обліку залежить від того, наскільки точно вони відповідають наступним критеріям: доцільності, об'єктивності і раціональності.

Принцип обліку вважається доцільним, якщо його інформація має певний економічний зміст, потрібна і корисна при прийнятті ділових рішень.

Принцип обліку вважається об'єктивним, якщо його інформація не піддається впливу та суб'єктивній оцінці обліковця, не може бути результатом суб'єктивних тверджень окремих авторів. Об'єктивність, крім того, передбачає надійність, перевіреність, своєчасність і відповідність дійсності фактів, що характеризуються правильними оцінками кількості, маси, вартості, міри.

Принцип обліку вважається раціональним, якщо він може дотримуватись без певних складнощів і значних затрат. Умова і ціна одержання інформації повинні виправдовуватись тими вигодами, які одержить користувач від цієї інформації. Вигода від одержання облікової інформації повинна, як правило, перевищувати затрати на її одержання.

Оцінку як окремий принцип обліку виділяють тільки деякі автори. Одним із них є Я.В.Соколов [108]. З цими авторами можна погоджуватись лише

частково. Багато авторів (Бутинець Ф.Ф. [8], Голов С.В. [17], Жук В.М. [30]) в окремий принцип обліку виділяють грошовий вимірник.

Беручи до уваги, що оцінка є принципом бухгалтерського обліку, спробуємо показати ступінь його відповідності перерахованим вище критеріям та обґрунтованість віднесення його саме до цієї категорії.

Перший критерій (принцип обліку вважається розумним, якщо його інформація має правильний економічний зміст, потрібна і корисна при прийнятті ділових рішень).

Другий критерій (принцип обліку вважається об'єктивним, якщо його інформація не піддається впливу та суб'єктивній оцінці обліковця, не може бути результатом суб'єктивних тверджень окремих авторів). Якщо на підприємстві є наказ про облікову політику і в ньому обумовлена дія оцінок як принципу обліку, то сам процес оцінки є незалежним, надійним, об'єктивним і відповідає чинному законодавству.

Третій критерій (принцип обліку вважається раціональним, якщо він може дотримуватись без певних складнощів і значних затрат). Оцінка не вимагає будь-яких складнощів і затрат при наявності наказу про облікову політику. Правильна оцінка об'єктів обліку - це збереження активів підприємства, збільшення його дохідності, підвищення ефективності роботи.

Звідси, на наш погляд, немає сенсу поділяти оцінку в якості принципу обліку на дві частини. Оцінка – це одна цілісна і неподільна категорія обліку, без якої бухгалтерський облік втрачає будь-який зміст. Оцінка – процес, бухгалтерська дія, яка направлена на узагальнення активів підприємства в єдиній грошовій одиниці держави. Перевага обліку в грошовому виразі «полягає в тому, що гроші є загальноприйнятою мірою виміру, за допомогою якої неоднорідні факти про підприємство можуть бути виражені у вигляді чисел, з якими можна проводити арифметичні дії».

І, як висновок, можна зазначити, що без оцінки принципи, які застосовуються в бухгалтерському обліку не мають змісту і самостійного значення.

На наш погляд оцінка в бухгалтерському обліку – це процес вираження економічної інформації у грошовому (вартісному) вимірі, яку відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності з метою задоволення потреб користувачів облікових даних. А оцінювання, як один із методичних прийомів (елементів) бухгалтерського обліку, слід розглядати як систему способів вимірювання вартості облікових об'єктів. Залежно від конкретної мети й завдань обліку, аналізу, контролю активи, зобов'язання, витрати, доходи оцінюють за різними підходами. Наприклад, основні засоби можуть оцінюватися за первісною, залишковою, переоціненою, ліквідаційною вартістю, чистою вартістю реалізації та ін. Частіше різні методи комбінуються.

В плановій економіці оцінка об'єктів бухгалтерського обліку регулювалась централізовано, в результаті чого в практичній діяльності склались доволі спрощені погляди на цю найскладнішу частину бухгалтерського обліку.

В більшості підручників з теорії бухгалтерського обліку [8, 10] зазначено, що оцінка разом із калькуляцією є способом вартісного виміру об'єктів бухгалтерського обліку, але значення і сутність оцінки майже не розкривались.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» важливим принципом бухгалтерського обліку і фінансової звітності є єдиний грошовий вимірник, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, а саме в грошовій одиниці України – гривнях та копійках.

У цілому вимірювання та характеристика господарських засобів здійснюється за допомогою різних вимірників (натуральні, трудові), але основним у бухгалтерському обліку є грошовий. За його допомогою узагальнюються всі господарські засоби і джерела їх утворення, процеси. Тому в бухгалтерському обліку, на відміну від інших видів обліку, відображаються тільки ті факти господарського життя на підприємстві, яким можна дати грошове вираження [35].

Теорія бухгалтерського обліку ставить до оцінки основні вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку та достовірність оцінки. Вимоги до оцінки в обліку представленні на Рис. 1.1.



Рис. 1.1. Вимоги до оцінки в бухгалтерському обліку

*Джерело: [8, 10].

Реальність (адекватність) оцінки забезпечує об'єктивну відповідність грошового вираження об'єктів обліку їх фактичній величині, відображення у грошовому вимірнику дійсної величини господарських засобів і операцій. Адекватність оцінки вимагає точного обчислення фактичної собівартості всіх об'єктів обліку шляхом проведення інвентаризації та переоцінки. Єдність оцінки забезпечує однаковість і незмінність оцінки протягом тривалого часу і на всіх суб'єктах господарювання (підприємствах, організаціях, установах). Єдності оцінки досягають встановленням обов'язкових положень (стандартів), інструкцій, правил обліку і калькулювання. Доречність оцінки проявляється рівнем задоволення зацікавлених користувачів і здатністю вплинути на управлінські рішення.

Щоб не втратити доцільність, оцінка повинна здійснюватися своєчасно. Суть вимоги «обачність» полягає в тому, що оцінка активів і доходів не повинна бути завищеною, а зобов'язань і витрат – заниженою.

Система вартісних оцінок, що застосовується в бухгалтерському обліку, має багатofункціональний характер. Оцінка в бухгалтерському обліку

необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; при виникненні прав і зобов'язань; при здійсненні таких операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів, при створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконанні судового рішення тощо.

Цією обставиною пояснюється існування різноманітних грошових оцінок: економічних, юридичних, експертних, статистичних, страхових (актуарних).

Економічні оцінки використовують визначаючи цінність майна при його реалізації чи придбанні. Вони мають, як правило, калькуляційний характер.

Юридичні оцінки можуть бути обмежені двома групами оцінок, які впливають з укладених угод (договорів), обумовлених необхідністю відшкодування заподіяної шкоди.

Статистичні оцінки характеризують сукупність об'єктів за деякими середніми величинами; використовуються в макроекономічному обліку й аналізі.

Експертні оцінки проводять, як правило, фахівці; це самостійний вид оцінки в бухгалтерському обліку, не позбавлений, як відомо, суб'єктивізму.

Страхові (актуарні) оцінки розраховують індивідуально для кожного страхового об'єкта; остаточно встановлюються після перевірки страховою організацією даних, наданих їй страхувальником. Класифікація оцінок викликана тим, що вони застосовуються до різноманітних об'єктів, які різняться своїми характеристиками. Їх застосування залежить від завдань, які продиктовані умовами господарювання та економічною ситуацією, конкретними господарськими операціями. Кожна з цільових оцінок може базуватись на різних критеріях і використовувати різні методи, які, в свою чергу, також вимагають класифікації.

Отже, в господарській практиці застосовуються різноманітні методи оцінювання та види оцінок. Кожна з оцінок необхідна для вирішення певного кола завдань. Класифікаційні ознаки за кожною із зазначених підстав тісно взаємопов'язані і кожна з них може бути розгорнута за всіма іншими. Будь-

який з методів може мати декілька часів і вимірників, спиратися на різні критерії і вимірювати як індивідуальні, так і агрегатні об'єкти. Вибір ознак оцінки, в першу чергу, залежить від інтересів підприємця і від певної кон'юнктури, що склалася на ринку, а також від інших обставин.

Л. Г. Ловінська пропонує здійснювати класифікацію оцінок, виходячи з концепцій збереження капіталу. Тобто, усі оцінки поділяються на історичні (підтримуються фінансовою концепцією збереження капіталу), мета яких – оцінка прибутку за поточними витратами, та поточні (підтримуються фізичною концепцією збереження капіталу), мета яких – об'єктивна оцінка статей балансу [58].

Класифікація оцінок, на думку Малюги Н.М. [60] за різними ознаками представлена на рисунку 1.2. (Додаток А).

Більш детальна характеристика наведеної на рисунку 1.2. класифікації полягає в наступному. За об'єктом, який вимірюється, і який може бути індивідуальним і агрегатним, оцінки поділяються відповідно на індивідуальні і агрегатні. Індивідуальні оцінки вимірюють вартість одиниці ресурсу або витрат. Агрегатні оцінки, необхідні для обчислення вартості певної сукупності засобів, групи активів або пасивів підприємства.

За критерієм обчислення оцінки поділяються на об'єктивні та суб'єктивні. Об'єктивні оцінки базуються на єдиному зовнішньому критерії. Суб'єктивні спираються на внутрішні для даного виміру критерії, задані метою вимірювання, характером величини, що вимірюється, а також поглядами і уподобаннями експертів. При цьому, критеріями в таких оцінках можуть бути: експлуатаційна значимість різних видів майна, їх, якісні характеристики, прибутковість тощо.

В залежності від подальшого використання майна може застосовуватись оцінка за собівартістю та оцінка за ринковою ціною. Собівартість (виробнича, заготівельна та покупна) і ринкова ціна є основними одиницями виміру при грошовій оцінці активів підприємства.

По відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок останні можуть бути поділені на історичні та калькуляційні. Історичні оцінки складаються з вже проведених вимірювань; до них слід віднести більшість бухгалтерських оцінок матеріальних ресурсів, які звичайно беруться з первинних документів. Історична оцінка минулого часу, яка називається А.П. Рудановським в російській літературі первісною, а в західній (Е.Леонте та А.Гільбо) – історичною і яка обчислюється в номінальних цінах придбання, одержала найбільшого поширення і визнання спеціалістами бухгалтерського обліку. Особливістю первісних оцінок в обліку є їх перманентність, тобто відмова від можливого виміру їх в часі, збереження незмінної величини, індиферентність до коливань цін і купівельної спроможності грошового вимірника. Калькуляційні оцінки визначаються дослідником для кожного з вимірювань, які він проводить. До них відносяться економічні і бухгалтерські оцінки собівартості, актуарні та фіскальні оцінки.

За видами Малюга Н.М. поділяє всі вартісні оцінки на номінальні, що базуються на грошовій одиниці періоду часу, для якого обчислюються оцінки, і фіксовані, що приймають купівельну спроможність грошової одиниці періоду, який не співпадає з оцінюваним. Інакше кажучи, номінальна оцінка характеризується простим часом: минулим, теперішнім чи майбутнім, тобто відображає первісну вартість, реалізаційну або капіталізовану, а фіксована оцінка застосовується в обчисленнях відновленої вартості, різного роду прогнозах і визначеннях порівняльних величин в аналізі динаміки.

В залежності від форми виразу оцінки майнових статей в балансі розрізняють: безпосередні оцінки – за допомогою однієї статті, визначається дійсна ціна наявного активу, яка заноситься до балансу однією статтею, без встановлення будь-якого зв'язку з ціною первісною; опосередковані оцінки – за допомогою двох статей, одна покаже первісну вартість, або собівартість, що переходить з одного звітного періоду до іншого.

За часовою належністю оцінки можна поділити в залежності від моменту виміру, до якого відноситься сам критерій оцінки, і моменту, для якого

призначені її результати. Розгорнута класифікація оцінок за часовою належністю представлена в табл.1.2.

Таблиця. 1.2.

Класифікація оцінок за часовою належністю*

За моментом виміру	
✓ Минулі	<ul style="list-style-type: none"> ▪ минулі (початкова оцінка(первісна вартість) ▪ теперішні (відновлена вартість) ▪ майбутні (прогнознi оцінки, оцінки капіталізованої вартості, рента)
✓ Теперішні	<ul style="list-style-type: none"> ▪ минулі (порівняльні ціни минулого періоду) ▪ теперішні (реалізаційна ціна) ▪ майбутні (прибуткова оцінка (дохід))
✓ Майбутні	<ul style="list-style-type: none"> ▪ минулі (оцінка майбутнього стану у порівняльних цінах минулого періоду) ▪ теперішні (прогнозна оцінка в цінах моменту виміру) ▪ майбутні (прогнознi оцінки)

*Сформовано автором за джерелами: [117, 99].

За методами розрахунку оцінки можна умовно звести до восьми груп. Класифікація оцінок представлена на рис. 1.3., (Додаток Б).

Першу групу складають незмінні або порівняльні ціни, що представляють обсяг витрат або прибутку при придбанні або реалізації засобів, обчислених в цінах заздалегідь визначеного моменту часу.

Другу групу складають початкові або затратні, тобто сукупність затрат на придбання або виробництво засобів, визначена в номінальних цінах моменту, на яких здійснюється оцінка затрат.

Початкові оцінки представляють собою вартість в момент придбання (фактична вартість) і застосовуються за умови відсутності інфляції протягом всього строку експлуатації основних засобів.

До третьої групи відносяться відновлені оцінки, що визначають затрати на поновлення створеного в минулому потенціалу в теперішньому або майбутньому часі. Поява відновленої оцінки у складі можливих підходів до валютування майна підприємства пов'язана в основному зі зміною купівельної спроможності національної грошової одиниці і у зв'язку з прискоренням темпів науково-технічного прогресу. Відновлена оцінка в обліку представляє собою затратний аналог або реалізаційну оцінку покупця (оцінку придбання теперішнього часу).

Четверта група, представлена так званими оцінками заміщення, що визначають вартість засобів як суму збережених або заміщених на аналогічні за своїми властивостями засоби. Цей досить рідкісний метод оцінки застосовується, зокрема, для оцінки природних ресурсів.

П'яту групу складають реалізаційні оцінки, що представляють собою обчислений або прогнозований прибуток від реалізації майна. До них відносяться ліквідаційна, роздрібна, оптова, договірна та інші оцінки. Прихильники реалізаційних оцінок Р.Чамберс і Р.Стерлінг пропонують їх для застосування в бухгалтерському обліку з метою визначення ліквідності підприємства, щоб отримати можливість інформувати зацікавлених осіб про стан, якого можна досягти, продавши всі активи підприємства в даний час, і для правильного обчислення продажних цін, оскільки собівартість не повинна служити підставою для ціноутворення.

Ліквідаційна - вартість об'єктів або окремих їх вузлів, запасних частин, лому та інших відходів за ціною їх, можливого використання, що виникають при ліквідації об'єктів обліку. Така вартість визначається за результатами ліквідації (реалізації) об'єктів обліку.

Шоста група містить капіталізовані або рентні оцінки, що визначають цінність засобів розміром доходу або ренти, які можуть бути одержані від експлуатації засобів, що оцінюються. Капіталізовані оцінки найчастіше застосовуються в обліку природних ресурсів. Капіталізована вартість використовується також для оцінки нематеріальних активів (гудвіл).

Сьома група, окрім оцінок, одержаних в результаті різних експертиз, включає також оцінки, методика побудови яких полягає у виборі однієї з уже обчислених величин. До таких оцінок відноситься, наприклад, так звана мінімальна або обережна, що приймається рівною початковій або реалізаційній оцінці, в залежності від того, яка з них в необхідний момент є нижчою. Принцип мінімальної або нижчої ціни, при якому майно оцінюється або за ціною придбання (собівартістю), якщо вона є меншою ніж ціна продажу (різниця в цьому випадку може трактуватись як можливий прибуток), або за

ціною реалізації, якщо вона є меншою ніж ціна придбання (собівартість), складається з можливості оцінити господарські засоби в день оцінки за поточними цінами або цінами придбання і отримав велике розповсюдження за кордоном.

До восьмої групи відносяться оцінки чисто умовні, призначені не для характеристики цінності засобів, а лише для їх, реєстрації з певною метою. Найбільш характерним прикладом умовних оцінок є оцінка «prometogia» - величина, рівна певній сумі, як правило, мінімальний, що використовується в бухгалтерському обліку як єдина можливість реєстрації засобів, вартість яких або досить мала, або не може бути обчислена іншим способом. Умовні оцінки перетворюють вартість або в умовну величину, яка не має змісту, подібну оцінці «prometogia» (для пам'яті), що використовується в обліку, або в шкалу експертних переваг [111, 86].

Переоцінці можуть підлягати товари, майно, запаси, при цьому переоцінка може здійснюватись в сторону як зменшення (уцінка), так і збільшення (дооцінка).

Всі ці класифікації досить суттєво впливають на роботу бухгалтера, який зустрічається з оцінками. Різноманітність оцінок свідчить лише про те, що бухгалтерська оцінка фактів господарського життя не відображає ні їх вартості (цінності), ні будь-яких змістовних характеристик. Оцінка являє собою лише певний вимірник, що дозволяє обчислити номінальне майно підприємства, номінальний результат його діяльності. Оскільки метою бухгалтерського обліку найчастіше вважають обчислення фінансового результату, то метод оцінки повинен забезпечувати для цього найкращі і суворо відповідаючи вимогам закону умови. Слід також зауважити, що бухгалтер, повинен знати всі логічно можливі оцінки, але дотримуватись мудрості віків - оцінки початкової, адже саме вона представляє собою основу правильної бухгалтерії [86].

Отже, на нашу думку в бухгалтерському обліку завжди переважала оцінка за собівартістю, тобто за цінами, які зазначені в документах. Однак, це лише один із багатьох можливих варіантів оцінки об'єктів обліку. В господарській

практиці застосовуються різноманітні методи оцінювання як засобів так і процесів. Таким чином, можуть бути виділені оцінки, що застосовуються в плануванні, галузі фінансів, кредитуванні, статистиці, в області господарського права і бухгалтерського обліку. Вищенаведені класифікації Малюги Н.М., на нашу думку, тісно взаємопов'язані. Види оцінок визначаються цілим набором властивостей, що дозволяють характеризувати об'єкт і суб'єкт виміру, час і критерії оцінки, види вимірників, підстави і методи розрахунків.

1.3. Основи вибору оцінки в бухгалтерському обліку та управлінні

Вибір основи оцінки залежить від її мети. Мета, взагалі, у трактуванні тлумачного словника [13] – це дещо майбутнє, до чого слід наближатись, тобто намір або підсумок дії, завдання. Оскільки оцінка використовується для цілей бухгалтерського обліку, то останні в значній мірі і є визначними.

Мета оцінки – це формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Визначення мети оцінки – важливий етап, від якого залежить вибір методики оцінки. Формулювання мети оцінки дозволяє встановити, що слід визначити, а саме: повне і правильне найменування об'єкта оцінки; вид активів, які оцінюються; вид майнових прав, які оцінюються; дату оцінки.

Мета оцінки визначає вид вартості, яку необхідно з'ясувати. Метою бухгалтерської оцінки завжди є визначення на певну дату фактичної собівартості здійсненого господарського факту. Різновидом такої оцінки вважається калькуляція, тобто обчислення собівартості одиниці продукції на підставі даних облікової інформації [85].

Користувачі оцінки мають значну увагу звертати на її функцію. Якщо сформульована функція оцінки не співпадає з завданнями користувача, то результати оцінки не можна використовувати для прийняття управлінського рішення. Від функції оцінки залежить вибір її методу.

Оскільки оцінка залежить від мети та конкретної господарської операції, тому варто звернути особливу увагу на виборі оцінки біоенергетичних культур призначених для виробництва біопалива.

Україна має величезний потенціал для розвитку власного ринку біопалива. В Україні є всі необхідні умови для виробництва та реалізації біопалива, вільні площі під вирощування зернових, олійних і спеціальних культур, науковий, технічний та кадровий потенціал для виробництва біопалив, зростаюча внутрішня потреба в біодизелі та біогазі. Все це дозволяє швидко нарощувати потужності з його виробництва.

В аграрному секторі економіки України з давніх часів чільне місце посідали зернобобові, олійні культури та цукрові буряки. Вони не лише забезпечували внутрішні потреби, але й формували експортний потенціал країни. Ці сільськогосподарські культури є ефективною сировиною для виробництва біопалив [43].

Тому, одним із основних аспектів, що стосуються питання виробництва біогазу є питання обліку та оцінки, адже уся інформація про витрати на їх виробництво, вихід продукції, її реалізацію та фінансові результати такої реалізації має відображатись через систему бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності господарюючого суб'єкта.

Теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку та оцінки побічних продуктів рослинного походження, призначених для виробництва біопалива, досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: В.Гавриш [16], Л. Гуцаленко [27], Г. Калетнік [41] та інші.

Як відомо, за цільовим призначенням та економічними вигодами від використання, сільськогосподарська продукція рослинництва поділяється на: основну, супутню та побічну. Тому, необхідно розмежовувати облікову продукцію, яка передбачена для реалізації, для використання на інші потреби та для переробки [65].

Побічній продукції як продукту виробництва біопалива властиві якісні виміри, які мають бути враховані при вартісному відображенні її в обліку. Її вартість вираховують із витрат виробництва при калькулюванні основної продукції.

Тому, оцінка побічної продукції рослинного походження може здійснюватися у двох напрямках:

- перший – за ринковими цінами подібних активів.
- другий – через розподіл між основною та побічною продукцією витрат виробництва.

У МСФЗ справедлива вартість як самостійний вид оцінки вперше була використана в МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття і подання інформації» в 1995 році. Впродовж останніх десятиліть спостерігається така тенденція: з кожним роком використання справедливої вартості стає більш пріоритетним [59]. Отже, історично склалося, що існували різні погляди на вартісне вираження об'єктів, що залежали від рівня розвитку науки, потреб тогочасного ринку тощо.

На сьогодні в системі міжнародного обліку склалися свої основні види оцінок, які застосовуються до певних об'єктів бухгалтерського обліку залежно від превалюючої системи професійних стандартів – ЗПБО чи МСФЗ [59].

Порівняємо основні підходи до виділення видів (баз) оцінки за системами МСФЗ і ЗПБО в таблиці 1.3

Таблиця 1.3

Підходи до виділення видів оцінки відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності та Концептуального положення № 5 «Визнання та оцінка у фінансовій звітності комерційних підприємств»*

База оцінки	Сутність за МСФЗ	Сутність за ЗПБО
1	2	3
Історична собівартість	Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої на момент їх придбання. Зобов'язання – за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання.	Нерухомість, основні засоби і більшість запасів оцінюються за первісною вартістю, яка є сумою грошових коштів та їх еквівалентів.
Поточна собівартість	Активи (зобов'язання) відображаються за не дисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу (погашення зобов'язання) на поточний момент.	Деякі запаси відображаються за їх поточною вартістю, що є сумою грошових коштів, або їх еквівалентів, яку потрібно сплатити за такий самий актив у поточний момент часу.

Вартість реалізації (погашення)	Активи за сумою недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу (погашення зобов'язань) у ході звичайної реалізації.	Короткострокова дебіторська заборгованість і деякі запаси, зобов'язання, що будуть сплачені в майбутньому, відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів.
Теперішня вартість	Активи (зобов'язання) відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень (вибуття) грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання.	Довгострокова дебіторська та кредиторська заборгованість обліковуються за теперішньою або дисконтованою вартістю майбутніх надходжень грошових коштів, у яку актив, як очікується, перетвориться.
Поточна ринкова вартість	-	Деякі інвестиції в ринкові цінні папери, активи які, як очікується, будуть продані за цінами нижче, ніж їх балансова вартість.

*Джерело: [50; 134].

Основна різниця між концептуальною основою (МСФЗ) і концептуальним положенням полягає в наступному:

- в системі МСФЗ передбачено можливість використання справедливої вартості в якості історичної собівартості;
- в системі ЗПБО для кожного виду оцінки наведено приклад активу чи зобов'язання;
- в системі ЗПБО виділено п'ятий вид вартості – поточна ринкова вартість.

До того ж слід зазначити, що жодна концептуальна основа не передбачає виокремлення справедливої вартості як окремої бази (основи) оцінки. Зокрема, справедлива вартість містить ознаки:

- історичної собівартості як одного з її різновидів;
- поточної собівартості при застосуванні витратного підходу до оцінювання справедливої вартості;
- теперішньої вартості при застосуванні дохідного підходу до оцінювання справедливої вартості;
- вартості реалізації згідно з визначенням справедливої вартості за МСФЗ 13 [59].

Серед учених також точиться дискусія щодо доцільності виділення справедливої вартості як окремого виду оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. На думку проф. Г. Г. Кірейцева, справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки, як прийому квантифікації економічного відтворення, і тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий оборот та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більше, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [48].

На думку І. Чалого, справедлива вартість застосовується, коли бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або в разі відсутності об'єктивного універсального вимірника [126].

С. Ф. Голов висуває два припущення. По-перше, справедлива вартість є окремою основою оцінки, яку не було включено до концептуальної основи, оскільки остання не є складовою стандартів і була розроблена раніше, ніж справедливу вартість було включено до МСФЗ. Друге припущення означає, що справедлива вартість є не самостійною основою оцінки, а її різновидом [17].

На нашу думку, доречним є перше припущення вченого, тобто відсутність справедливої вартості в концептуальних основах зумовлене її відносно коротким існуванням як окремого виду вартості.

На разі, як фінансові регулятори (Базельський комітет із банківського нагляду, Міжнародний валютний фонд, Рада з фінансової стабільності), так і професійні інститути (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) наголошують на пріоритетності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку за справедливою вартістю [59].

У контексті визначення справедливої вартості як окремого виду оцінки залишається проблемним питанням щодо ототожнення ринкової та справедливої вартостей. З урахуванням поширення справедливої вартості розглянемо альтернативний підхід до виділення баз і видів оцінки (ринкової та справедливої) відповідно до Міжнародних стандартів оцінки у табл. 1.4.

Бази та види оцінки відповідно до МСО*

Категорія	Сутність бази	Визначення вартостей
Перша	Входять бази, що вказують на найбільш ймовірну ціну, яка могла б бути отримана в гіпотетичному обміні, що відбувається на вільному і відкритому ринку.	Ринкова вартість – це розрахункова грошова сума, за якою відбувся б обмін активу на дату оцінки між зацікавленим покупцем і зацікавленим продавцем у результаті комерційної угоди після проведення належного маркетингу, за якої кожна зі сторін діяла б, будучи добре обізнаною, ошадливо і без примусу.
Друга	Містить бази, що вказують на вигоди, які фізична або юридична особа може отримати від володіння активом. Вартості співвідносяться і, можливо, не мають ніякого стосунку до учасників ринку в цілому.	Інвестиційна вартість – це вартість активу, що розглядається у вигляді окремої інвестиції. Спеціальна вартість – це сума, яка відображає певні характеристики активів, що мають вартість тільки для спеціального покупця. Синергетична вартість – це додатковий елемент вартості, створюваний за рахунок поєднання двох або більше активів, коли об'єднана вартість виявляється вищою, ніж сума вартостей, узятих окремо.
Третя	Містить бази, що вказують на ціни, які на розумних підставах могли б бути узгоджені щодо активу при його обміні між двома конкретними сторонами.	Справедлива вартість – це розрахункова ціна при передачі активів або зобов'язань між конкретними обізнаними та зацікавленими сторонами, яка відображає відповідні інтереси кожної зі сторін.

*Джерело: [72].

Отже, слід зазначити, що саме в Міжнародних в стандартах оцінки ці три категорії досить логічно виділяються з розділенням ринкової та справедливої вартостей, описуючи їх відмінні риси. Так, основною з них є те, що ринкова вартість, на відміну від справедливої, передбачає укладання комерційної угоди, проведення належного маркетингу. Тобто, за своєю суттю справедлива вартість є поняттям ширшим. Враховуючи підхід, закладений у МСО, ринкова вартість є різновидом справедливої, що використовується зазвичай за наявності активного ринку [59].

Привертає увагу і відсутність інших «концептуально» визначених видів оцінки. Швидше за все, поточна та теперішня вартості розуміються як різновиди справедливої. Історичної собівартості як виду оцінки взагалі не

наводиться. Що стосується думок науковців з приводу визначення видів оцінок, розмежування справедливої та ринкової вартостей, то слід зосередити увагу на доробках Л. І. Лисенко та Л. Г. Ловінської [57, 58].

В. Я. Соколов зазначає, що при класифікації оцінки досить важливим фактором є час її здійснення. [107]. Тому, у табл. 1.5 автором запропоновано матрицю, що поєднується з трьома основними методами оцінки згідно з Міжнародними стандартами оцінки.

Таблиця 1.5

Вплив тимчасових факторів на вибір оцінок у бухгалтерському обліку

Час вимірювання факту	Час економічних умов вимірювання (оцінка відносно моменту визначення)		
	Минулий	Теперішній	Майбутній
Минулий	Історична собівартість	Відновлювальна вартість	Капіталізована вартість
Теперішній	Зіставна вартість	Справедлива вартість	Реалізаційна вартість
Майбутній	Залишкова вартість	Ліквідаційна вартість	Очікувана вартість

*Джерело: [108].

Ця матриця дозволяє врахувати фактор часу, проте вона не є універсальною для будь-яких об'єктів обліку. Фактично, ця матриця подає три види оцінок – витратні, ринкові та дохідні для минулого, поточного та майбутнього часу відповідно [108].

Лисенко Л. І. пропонує розрізняти:

- ринковий тип вартості – це вартість, за якою можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки. Ринкова вартість (ціна) об'єкта є вираженням його корисності саме з точки зору ринку, а не його відстороненого фізичного статусу;

- неринковий тип вартості об'єкта – це вартість відтворення, заміщення, вартість при існуючому використанні, вартість об'єкта з обмеженим ринком (неможливий продаж на відкритому ринку), а також інвестиційна вартість об'єкта. Неринкові ціни більшою мірою базуються на суб'єктивності деяких внутрішніх якостей об'єкта обліку [57].

Варто зауважити, що це розмежування досить умовне, адже неринковий

тип вартості фактично містить у собі «всі інші», що не увійшли до попереднього пункту.

Дослідивши підходи вчених і зарубіжних систем професійних стандартів до розмежування видів оцінок, у таблиці 1.6 розглянемо її види, що виділяються чинними П(С)БО в Україні (Додаток В).

Наведені вище види вартості використовуються для оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в Україні, але не повною мірою відповідають принципам оцінки аналогічних об'єктів, закладених у міжнародних професійних стандартах. У зв'язку з цим суттєвим недоліком системи обліку в Україні є відсутність національної концептуальної основи, де б виокремлювались базові види вартості та їх характеристики.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не може претендувати на таку роль. Тому у випадку використання Концептуальної основи фінансової звітності, що діє в системі МСФЗ, було б доцільно додати характеристику базових видів вартостей на кожному етапі облікового циклу об'єкта та приклади активів чи зобов'язань, на які поширюється даний вид оцінки.

Обрання Концептуальної основи фінансової звітності як підґрунтя до формування єдиного переліку видів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в Україні є не випадковим і обумовлене приєднанням України до системи МСФЗ [59].

Одними із основних документів, які визначають базові види оцінки є концептуальні основи МСФЗ, ЗПБО та МСО. Згідно з МСФЗ виділяються чотири базові оцінки. За ЗПБО виокремлюють ще п'ятий – поточна ринкова вартість. Проте жодна концептуальна основа не передбачає виділення справедливої вартості як окремої бази.

МСО передбачають виділення трьох баз оцінок, які містять ринкову вартість (перша група), інвестиційну, спеціальну та синергетичну (друга група) і справедливу вартість (третья група). Слід звернути увагу на розмежування справедливої та ринкової видів вартостей [59].

Відповідно до думок науковців: Супрунова І. В., Жук В.М., Ловінська Л. Г. можна виділити багато класифікаційних ознак за такими підходами: наявністю ринку, залежно від суб'єкта, групи користувачів, концепції збереження капіталу чи часового фактору [115, 58, 80].

У стандартах бухгалтерського обліку використовується більше видів вартостей, ніж передбачено концептуальною основою, які залежать від об'єкту обліку, дати оцінки тощо. До того ж існують принципові відмінності між оцінкою об'єктів бухгалтерського обліку за МСФЗ і П(С)БО.

Отже, достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності є важливою складовою ефективного управління суб'єктом господарювання. Необхідно розуміти, що оцінювання полягає в грошовому вираженні окремих об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності на основі їх вартості. Тривала історія розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку та національні відмінності в системах професійних стандартів зумовлюють різноманіття видів оцінок у сучасній обліковій практиці.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВ, ЗАЙНЯТИХ ВИРОЩУВАННЯМ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

2.1. Облік сільськогосподарської діяльності за вітчизняним та зарубіжними стандартами

В умовах господарювання система бухгалтерського обліку та звітності має удосконалюватись таким чином, щоб реально відповідати потребам як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів інформації. Структурні перетворення в економіці України змінили погляди на фінансову звітність, надаючи їй зовсім інші орієнтири [46].

У 1994 році Правління Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (Правління КМСФЗ) вирішило розробити міжнародний стандарт фінансової звітності по сільському господарству. Після прийняття Попереднього варіанту стандарту «Сільське господарство» та урахування усіх зауважень у грудні 2000-го відбулось затвердження стандарту МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Галузева систематичність бухгалтерського обліку має доволі чітко виражені особливості статистичної звітності та відсутність багатьох ознак фінансової звітності, за якими можна було б робити висновки про результативну роботу суб'єктів господарювання. Але водночас вони мають ряд принципових невідповідностей з нормами галузевого МСБО 41. Відповідно до вітчизняної нормативної бази облік сільськогосподарської діяльності регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи» [93] і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [62], а за міжнародними стандартами – МСБО 41 «Сільське господарство» [69].

МСБО 41 використовується для обліку біологічних активів, сільськогосподарської продукції на час збирання урожаю та державних грантів. Поза сферою застосування цього стандарту знаходиться земля, яка має

відношення до сільськогосподарської діяльності. Стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання урожаю.

Відповідно до п. 5 стандарту 41 сільськогосподарська діяльність – це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією біологічних активів для продажу, в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи [69].

Відповідно до п. 10 стандарту 41 суб'єкт господарювання визнає біологічний актив або сільськогосподарську продукцію за одночасного виконання трьох умов:

- суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;
- існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутньої економічної вигоди, пов'язаної з цим активом;
- вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити [69].

Оскільки в основу П(С)БО 30 покладено положення МСБО 41 проведемо співставлення ключових положень даних нормативно-правових актів. Порівняння нормативно-правових актів наведено в табл. 2.1., (Додаток Д).

Дані таблиці свідчать, що сфера застосування П(С)БО 30 не розповсюджується на продукти переробки сільгосппродукції та біологічні активи, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, що обґрунтовано визнано метою та сферою застосування національного та міжнародного стандарту. Отже, можна сказати, що МСБО 41 доречно не поширюється на землю та нематеріальні активи, які пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

Біологічні активи рослинництва мають свої особливості, зокрема, вони дають сільськогосподарську продукцію, яка є відокремленою від земельних ділянок і вважається окремим споживним (зрілим) біологічним активом. Самі ж біологічні активи рослинництва, як правило, не продаються та не купуються. Тобто, біологічні активи рослинництва є невіддільними від землі, як основного засобу виробництва, тобто вони створюються за допомогою поєднання двох факторів виробництва – природного та людського, активного ринку на яких не

має. Але, з іншого боку, склад поживних речовин ґрунту та відповідних додаткових вкладень на підвищення його родючості впливатиме на процес біологічного перетворення, що вважаємо за доцільне необхідно врахувати в майбутньому.

Класифікація біологічних активів за П(С)БО 30 та МСБО 41, на нашу думку, є подібною, а саме: довгострокові біологічні активи ↔ біологічні активи-носії, поточні ↔ споживні. В свою чергу вітчизняний розподіл сільськогосподарських активів на необоротні та оборотні (довгострокові та поточні біологічні активи відповідно) не відповідає положенням МСБО 41, згідно якого біологічні активи відображаються у балансі окремим рядком.

Важливим критерієм визнання активу біологічним є наявність контролю над таким активом у суб'єкта господарювання за міжнародним положенням, що пропонуємо запозичити та запровадити в П(С)БО 30.

Методика оцінки та визнання біологічних активів за П(С)БО 30 та МСБО 41 має як схожість, так і різницю. Зокрема, за умови неможливості визнання достовірної оцінки справедливої вартості застосовується П(С)БО 9 та МСБО 2 «Запаси» відповідно. Але, порівняно з МСБО 41 в п. 11 П(С)БО 30 визнано, що «Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю, крім поточних, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво . Оцінка таких активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»». В свою чергу в п. 7 даного стандарту вказано, що «первісна вартість визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси»», тобто ці вартості тотожні та відображають собівартість.

На відміну від МСБО 41, в п. 17 П(С)БО 30 визнано витрати сільськогосподарської діяльності, що вважаємо за доцільне, оскільки, інформація, що отримується в процесі біотрансформації повинна відповідати всім вимогам достовірності вирахування собівартості продукції. Це також свідчить, що застосування П(С)БО 30 не передбачає, але й не відміння необхідності ведення обліку витрат у порядку, передбаченому П(С)БО 16

«Витрати» [90] та обчислення відповідно до його положень виробничої собівартості.

Вказаний в МСБО 41 порядок розкриття інформації в звітності про сільськогосподарську діяльність не забороняє вирахування фактичної собівартості з метою управління витратами, що дає змогу вести виробничий облік, дані якого відображаються у внутрішній звітності. Звідси й передбачається виявлення відхилень між фактичною оцінкою та справедливою вартістю.

Основні відмінності щодо розкриття інформації у примітках до фінансової звітності на сільгосппідприємствах наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відмінності між П(С)БО та МСФЗ щодо розкриття інформації у примітках до фінансової звітності на сільгосппідприємствах*

№п/п	Позиція	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСФЗ 41 «Сільське господарство»
1	2	3	4
1	Розкриття інформації: щодо зобов'язань з розробки або придбання біологічних активів в майбутньому	П.26.5 П(С)БО 30 зобов'язує розкривати інформацію щодо сум укладених договорів на придбання біологічних активів в майбутньому	Надання інформації необхідне (п. 49б МСФЗ 41).
2	Розкриття інформації: стратегія управління фінансовими ризиками, пов'язаними з господарською діяльністю.	Розкриття інформації не передбачено	Надання інформації необхідне (п. 49в МСФЗ 41).
3	Розкриття інформації: групування біологічних активів	Розкриття інформації не передбачено	Надання інформації необхідне (п. 49в МСФЗ 41).

*Сформовано за джерелами: [93, 69].

У практичній діяльності найчастіше виникають питання у спеціалістів саме стосовно класифікації біологічних активів та визначення їх справедливої вартості. За невірною підходу фінансова звітність компанії може виявитися недостовірною, а процес її формування – трудомістким. На початковому етапі застосування МСФЗ групуванню біологічних активів потрібно приділити

особливу увагу, оскільки оптимальна кількість груп в майбутньому полегшить облік біологічних активів, дасть можливість скоротити час формування звітності. За основу сільгосп підприємство може взяти групування, яке використовується у складанні управлінської звітності або за П(С)БО. Доцільно, коли інформація за споживчими та плодоносними біологічними активами, а також зрілими та незрілими була представлена окремо. Роздільне ведення обліку за зрілими та незрілими необов'язкове, а от окреме ведення обліку споживчих та плодоносних біологічних активів є обов'язковим, оскільки це необхідно для коректного визначення їх справедливої вартості [80].

Здійснивши оцінку в системі обліку та управлінні підприємств, зайнятих вирощуванням біоенергетичних культур, а саме: ріпаку, цукрового буряка, кукурудзи, можна зробити висновок, що використання П(С)БО 30 «Біологічні активи» на практиці майже не виявлено. Так, оцінка біологічних активів рослинництва в більшості випадків здійснюється за первісною вартістю, що на нашу думку виправдано. Так, протягом 2012 р. та 2014 р. лише декілька дослідних підприємств, такі як ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів» здійснювали облік витрат на виробництво продукції рослинництва згідно П(С)БО 30 та оцінювали продукцію за справедливою вартістю.

На нашу думку, можна виділити декілька відмінностей щодо оцінки сільськогосподарської продукції, а саме:

1. Оцінка продукції, що відбувається за справедливою вартістю, а не за фактичними витратами (первісною вартістю) призводить до ведення подвійного обліку та відповідно виникнення додаткового обсягу робіт;

2. Інформація, отримана згідно П(С)БО 30 є некоректною та неефективною відносно рослинництва, оскільки оцінка біологічних активів в рослинництві не впливає на подальший процес виробництва та відповідно на отриманий фінансовий результат, а лише викривлює дані на виході. З даного приводу С.Ф. Голов зауважує, що застосування на практиці справедливої вартості приводить до зміни методики розрахунку прибутку від основної діяльності,

адже дохід визначається не як результат діяльності підприємства, а як наслідок зміни вартості його активів [18, с. 49].

Отже, діюча практика засвідчила, що між П(С)БО 30 та методикою формування звітних даних спостерігаються суттєві відмінності. Розбіжності у підходах щодо формування даних обліку сільськогосподарської діяльності у суб'єктів господарювання згідно МСБО 41 та П(С)БО 30 потребують взаємоузгодженості на рівні галузевих рекомендацій, таких як Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [65] та методики складання статистичної форми № 50 с-г «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» [40].

Отже, співставлення ключових положень нормативно-правових актів щодо регламентації обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 та МСБО 41 вказує на певні неспівпадання в обліку. В зв'язку з цим, для аграрного сектору особливого значення набувають питання практичного застосування положень МСБО 41 не лише з боку фінансового обліку, але й в системі управлінського обліку для прийняття науково обґрунтованих економічних рішень щодо стратегічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання.

Для виправлення ситуації було б доцільним:

1. Впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в облікову практику реалізовувати поетапно, з можливою апробацією на практиці;
2. Необхідно враховувати галузеві рекомендації побудови обліку сільськогосподарської діяльності на досліджуваних підприємствах;
3. Одним із варіантів вирішення проблеми визначення достовірного результату діяльності є застосування на практиці протягом року оцінки за справедливою вартістю згідно П(С)БО 30 й відображення її у фінансовій звітності, а в управлінському обліку - здійснювати вирахування її фактичної собівартості з поетапним виявленням відхилень між цими оцінками.

2.2. Оцінка та відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів

Постійна та стрімка зміна цін в сторону їх підвищення на енергоресурси та погіршення екологічного стану навколишнього середовища, внаслідок зростаючого споживання викопних видів палива, спонукають людство до використання біомаси сільськогосподарських культур на енергетичні потреби.

Україна має великий потенціал біомаси, доступної для енергетичного використання. Основними складовими потенціалу є біоенергетичні культури. Вирощування біоенергетичних культур є досить перспективним напрямком розвитку біоенергетики в Україні [41].

Не можливо собі уявити процес вирощування біоенергетичних культур на підприємствах без матеріально-технічної бази, головним елементом якої виступають необоротні активи.

Одним із досить важливих чинників збільшення обсягу та поліпшення якості виробленої сільськогосподарської продукції є забезпеченість підприємств необоротними активами та ефективність їх використання.

Процес визначення вартості необоротних активів – відповідальний етап не лише облікової роботи, він відіграє важливу роль в процесі визначення рівня забезпеченості даними активами. Передусім, це пов'язано з тим, що оцінка майна, в тому числі необоротних активів, дозволяє встановити чим розпоряджається господарюючий суб'єкт, а також співвідношення між окремими групами майна підприємства. За допомогою оцінки можна, зокрема, розкрити, чи достатньо підприємство забезпечене основними засобами, нематеріальними активами, іншими необоротними активами, скільки є зайвих засобів, ступінь їх зношеності. Також, при оцінці майнових статей балансу визначається їх грошова вартість.

Значення оцінки в системі бухгалтерському обліку посідає вагоме місце, що характеризує табл. 2.3.

Місце оцінки в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання*

№ з/п	Завдання бухгалтерського обліку	Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку
1	Формування правдивої та достовірної інформації про діяльність суб'єкта господарювання	Дозволяє об'єктивно відображати факти господарського життя
2	Контроль за доцільністю здійснення господарських операцій	Надання об'єктам спостереження кількісного та вартісного вираження, що забезпечує ефективний контроль
3	Забезпечення збереження майна власника	Забезпечення визначення вартості наявного майна, виразивши його в грошовому вимірнику
4	Формування облікової інформації для цілей управління	Формування звітності підприємства, де інформація узагальнюється у формі грошового вимірника

*Джерело: [47, 85].

Для забезпечення ведення ефективної діяльності сільськогосподарські підприємства, на базі яких досліджувалася обрана тематика: ТОВ «СОП «Михайлівське», що розташоване в с. Михайлівка, Вінницький район, Вінницька область, ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина», що знаходиться за адресою смт. Томашпіль, Вінницька область та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» м. Вінниця, Вінницький район, Вінницька область, мають на балансі необоротні активи.

Наявність, склад та структура необоротних активів вище згаданих підприємств представлена в табл. 2.4., (Додаток Е).

Дані таблиці 2.4. свідчать, що склад необоротних активів досліджуваних підприємств різний, відповідно необоротні активи ТОВ «СОП «Михайлівське» складаються з основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; нематеріальних активів (програмне забезпечення). Загальна вартість необоротних активів ТОВ «СОП «Михайлівське» зросла на 771 тис. грн. Такий ріст майна відбувся за рахунок збільшення вартості необоротних та оборотних активів відповідно на 771 та 30567 тис.грн. Основні засоби в оцінці за залишковою вартістю збільшились на 6 тис. грн. Загалом, якщо розглядати реальні активи, що характеризують виробничу потужність підприємства, тобто

основні засоби, виробничі запаси та незавершене виробництво, в базовому періоді вони становили 7199 тис.грн.

Характеризуючи наявність, склад та структуру необоротних активів ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» було виявлено різке зменшення необоротних активів на 3512 тис.грн. Таке зменшення майна відбулось за рахунок зменшення вартості основних засобів відповідно на 17406 тис.грн.

Аналізуючи склад та наявність необоротних активів ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» видно, що склад необоротних активів зріс на 5853 тис.грн, що є позитивним явищем для підприємства.

Оцінка необоротних активів розкриває собою грошовий вираз їх вартості. В бухгалтерському обліку необоротні активи оцінювались (до прийняття ПСБО) по-різному. Способи оцінки представлені на Рис. 2.1.

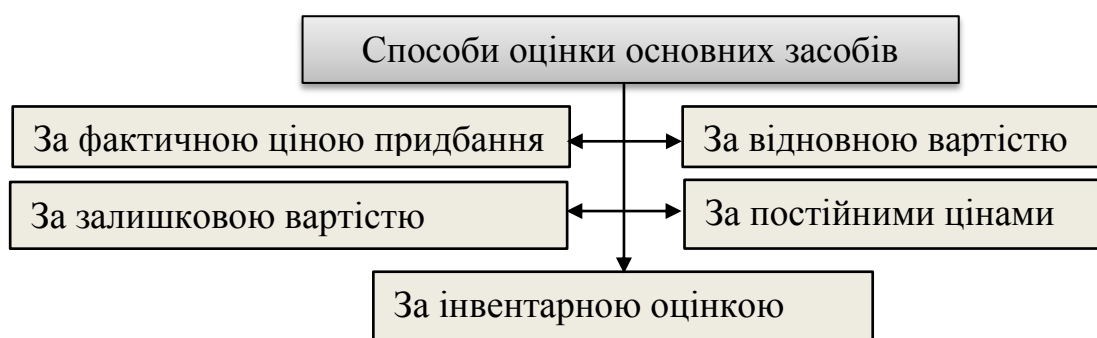


Рис. 2.1.Способи оцінки основних засобів*

*Джерело: [94].

На прикладі досліджуваних підприємств перевага надається оцінці основних засобів за фактичною ціною придбання (первісною вартістю). Первісна вартість основних засобів являє собою вартість, яка представляє фактичні витрати підприємства з часу їх формування на дату введення устаткування в експлуатацію, всі затрати по спорудженню, монтажу, будівництву, придбанню необоротних активів, включаючи затрати на транспортування об'єктів.

Саме за первісною вартістю основні засоби відображаються в балансі підприємства. Але, потрібно пам'ятати, що справедлива вартість необоротних

активів на кожний визначений період не співпадає з сумою первісної оцінки на величину зносу об'єктів, що знаходяться в експлуатації. Порядок формування первісної вартості відображено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Порядок формування первісної вартості*

№ п/п	Об'єкти оцінки	Первісна вартість
1	Будинки і споруди	Складається із затрат на будівничі та монтажні роботи по спорудженню об'єкта, затрат на проектно-розвідувальні роботи, а також інших затрат, що підлягають включенню у встановленому порядку в інвентарну вартість об'єктів
2	Обладнання, що потребує монтажу	Складається із затрат на придбання, первісних витрат на доставку, на монтаж і установку фундаменту, а також інших витрат, що підлягають включенню в установленому порядку до інвентарної вартості об'єктів
3	Обладнання, що не потребує монтажу	Складається із затрат на придбання, включаючи первісні затрати на доставку, та інших затрат, пов'язаних з придбанням вказаного обладнання

*Джерело: [64].

При надходженні на підприємство необоротних активів сума первісної вартості, може бути змінена лише у випадку дообладнання, добудови, модернізації і реконструкції об'єкту, що проводиться в порядку часткового списання основних засобів, капітальних вкладень. Також потрібно зауважити, що переоцінка відображує однакові необоротні активи в порівняльній оцінці і наближає показники середньої норми амортизації на повну регенерацію до справжнього стану діючих засобів.

Так як первісна вартість необоротних активів відображається в балансі досліджуваних підприємств за цінами, які склалися під час їх будівництва або придбання, окремі, однакові за типом і марками машини або устаткування, придбані в різний час можуть мати різну первісну вартість в бухгалтерському обліку. Це також відноситься до однотипових будівель.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки виділяють такі види вартості (за П(С)БО 7 «Основні засоби»):

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;

- залишкова вартість;
- справедлива вартість
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Визначення первісної вартості об'єкту основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство. Порядок формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні на підприємство наведемо в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні*

Надходження основних засобів	Формування первісної вартості
1	2
Придбані підприємством за грошові кошти	Витрати на придбання
Придбані підприємством за рахунок кредитів банку	Витрати на придбання, але без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку
Отримані підприємством безоплатно	Первісна (відновлювальна) вартість на дату отримання
Внесені до статутного капіталу підприємства	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Створені підприємством власними силами	Сума прямих і накладних витрат, пов'язаних створенням активу
Отримані підприємством у результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкту. Якщо залишкова вартість переданого об'єкту перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкту основних засобів буде справедлива вартість переданого об'єкту включенням різниці до витрат звітного періоду
Отримані підприємством у результаті обміну на неподібний об'єкт основних засобів або інший актив	Справедлива вартість переданого об'єкту збільшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
Зараховані підприємством з виготовленої продукції, товарів тощо	Собівартість активу, яка визначається згідно П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»

*Сформовано автором за джерелом: [94].

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова,

дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів [78].

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Як свідчить досвід, в країнах з ринковою економікою, відповідно до вимог та рекомендацій МСБО, періодично здійснюється переоцінка основних засобів, проведення якої, перш за все, пов'язано з підвищенням ефективності фінансової діяльності підприємств. Якщо звернутися до МСФЗ, то цим документом передбачено такі методи оцінки активів: за фактичною собівартістю; за відновлювальною вартістю; за можливою ціною продажу. При цьому в МСФЗ з обліку основних засобів зазначено, що у випадку переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів [94, 76]. А згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», для оцінювання основних засобів дозволяється використовувати два види оцінки: за історичною собівартістю та за справедливою вартістю. Переоцінка об'єкта основних засобів згідно з П(С)БО 7 п. 16 може здійснюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Тобто це означає, що підприємство має можливість прийняти рішення про проведення переоцінки основних засобів і доведення їх вартості до справедливої вартості цього об'єкта: з урахуванням ступеня його зносу, модернізації, дообладнання тощо. Однак, методику встановлення суттєвості не описано в жодному з бухгалтерських нормативно-правових актів. Тому, як правило, керівнику підприємства доводиться створювати експертну комісію, що доволі часто

робить витрати на визначення справедливої, а відповідно, і переоціненої вартості більшими, ніж користь від цієї інформації.

Визначення суттєвості наведене в п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідним положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства» [78, С. 14].

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків наведених в п. 20 П(С)БО 7 «Основні засоби». Схема переоцінки основних засобів наведена рис.2.2.

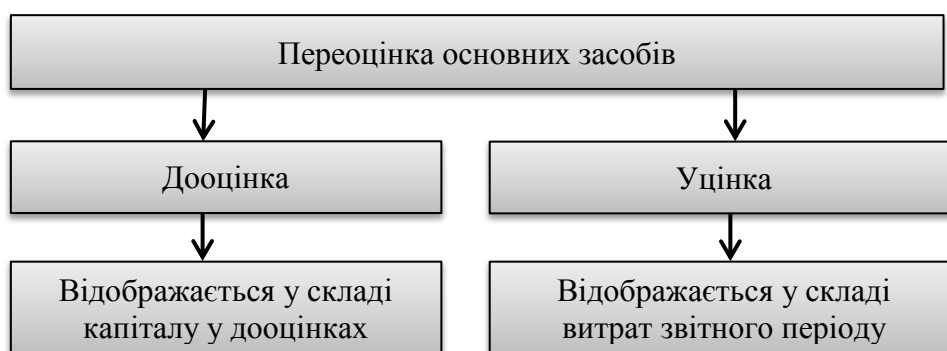


Рис. 2.2 Схема переоцінки основних засобів

Джерело: [76, 38]

Переоцінена вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки.

Звідси переоцінену первісну вартість основних засобів ($ППВ_{0.3.}$) можна визначити за формулою:

$$ППВ_{0.3.} = ПВ * I_n, \quad (2.1.)$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

I_n – індекс переоцінки об'єкта основних засобів.

Переоцінену суму зносу об'єкта основних засобів ($ПΣЗ_{0.3.}$):

$$ПΣЗ_{0.3.} = ΣЗ * I_i, \quad (2.2.)$$

де Z – сума зносу об'єкта основних засобів.

Індекс переоцінки об'єкта основних засобів:

$$I_n = CB / ZB, \quad (2.3.)$$

де CB – справедлива вартість; ZB – знос об'єкта основних засобів.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Відобразимо умовний приклад результатів переоцінки об'єкта основних засобів досліджуваних підприємств на рахунках бухгалтерського обліку у табл. 2.7., (Додаток Ж).

Неправильна оцінка основних засобів може призвести до таких негативних наслідків як неточне нарахування амортизації, а звідси викривлення собівартості продукції, робіт і послуг, а от же і показників доходності, рентабельності підприємства, що в свою чергу може призвести до невірних висновків при аналізі діяльності підприємства і як наслідок до прийняття невірних управлінських рішень.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Як і більшість підприємств України ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів» та ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» обліковують свої основні засоби в балансі за залишковою вартістю, керуючись ПСБО 7. Ресурси та джерела їх утворення первісно оцінюються за певною вартістю: собівартістю, залишковою, справедливою, тощо. Досить часто у світовій практиці для оцінки, у тому числі і необоротних активів, використовується саме справедлива вартість.

Справедлива вартість об'єкту основних засобів дорівнює сумі, за якою актив може бути обмінаний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 13 (МСФЗ 13) «Оцінка справедливої вартості», справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку

на дату оцінки [71]. Тобто, фактично це є вихідна ціна, яка формується на основі даних ринку.

У науковій літературі зустрічається ототожнення справедливої та ринкової вартості, хоча таке припущення помилкове. Міжнародні стандарти оцінки зазначають, що ринкова вартість – це розрахункова величина, що дорівнює грошовій сумі, за яку майно має переходити з рук в руки на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем в результаті комерційної угоди після адекватного маркетингу, при цьому покладається, що кожна із сторін діяла компетентно, обачливо і без примусу [61].

Нижче наведемо витяг з П(С)БО 19, що стосується визначення справедливої вартості деяких необоротних активів у табл. 2.8

Таблиця 2.8

Визначення справедливої вартості необоротних активів*

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1. Основні засоби, а саме: 1.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
1.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
1.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
2. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості - оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації

*Сформовано автором за джерелами: [38, 130].

Сьогодні в системі бухгалтерського обліку є проблема, пов'язана з неможливістю вживання загального підходу для оцінки всіх видів нематеріальних активів, унаслідок цього в національних П(С)БО використовується оцінка за справедливою вартістю.

Основами неможливості вжитку загального підходу до оцінки всіх нематеріальних активів є досить багато причин, а саме: існування значних відмінностей між окремими видами нематеріальних активів; відсутність

однакових обсягів інформації щодо різних видів нематеріальних активів, на основі яких може бути проведена оцінка.

Обчислення справедливої вартості є обов'язковим для оцінювання основних засобів відповідно до законодавства.

Пропонуємо використовувати наступні етапи оцінювання справедливої вартості необоротних активів представлені у рис. 2.3., (Додаток 3).

На першому етапі необхідно визначити конкретний необоротний актив (групу), які будуть оцінюватися. Необхідно брати до уваги їх характеристики, як умови та місцезнаходження, обмеження тощо. Предметом оцінки може бути як окремий необоротний актив, так і група, в тому числі одиниця, що генерує грошові кошти, бізнес, тощо.

На другому етапі необхідно обґрунтувати підставу для оцінювання необоротних активів. У стандарті МСФЗ 13 для них пропонується концепція найвигіднішого та найкращого використання. Справедлива вартість враховує здатність учасників ринку генерувати економічні вигоди шляхом найвигіднішого та найкращого використання необоротних активів, тобто таке, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим [33].

Подальшим кроком у визначенні справедливої вартості необоротних активів є виявлення ринку для оцінювання. Суб'єкту господарювання не варто досліджувати усі потенціальні ринки, але йому потрібно зважати на усю доступну інформацію. Адже для різних суб'єктів господарювання є різні ринки, то головний ринок для одного і того ж активу може бути неоднаковий для різних суб'єктів господарювання. Слід також, звернути увагу на те, що оцінка фінансових інструментів за справедливою вартістю, що супроводжується належним розкриттям інформації, забезпечує інвесторів як найкращим розумінням поточних ринкових умов. Відмова від обліку за справедливою вартістю відкине на десять років назад прогрес в розвитку фінансової звітності. Справедлива вартість на сьогодні має перевагу над історичною собівартістю, оскільки не прив'язана до окремого господарюючого суб'єкта і є зовнішньою,

незалежною оцінкою, що сприяє формуванню зрозумілої і прозорої інформації для користувачів фінансової звітності [90].

На основі дослідженої сутності справедливої вартості та її складових, пропонуємо виділити основні переваги та недоліки справедливої вартості, які наведені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Характеристика переваг та недоліків справедливої вартості*

Переваги справедливої вартості	Недоліки справедливої вартості
Є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливим для зовнішніх користувачів.	Потребує витрат на проведення переоцінки, особливо при залученні професійних оцінювачів.
Призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству чи конкретному моменту придбання.	Після переоцінки неможливо співвіднести первісну вартість придбання з наступними вигодами від використання.
Не залежить від дати і витрат пов'язаних з виникненням зобов'язання і придбанням активів, конкретного підприємства та намірів підприємства відносно розміщення активів і зобов'язань.	Користувачам фінансової звітності доводиться нести додаткові витрати по аналізу інформації про справедливу вартість.
Більш доречна інформація, яка визначається в умовах, діючих на момент оцінки.	Відображає не реальні угоди, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату.
Призводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінювання активу.	Має умовний характер, що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

*Джерело: [20, 64].

Незважаючи на деякі недоліки, оцінка за справедливою вартістю є обов'язковою відповідно до національних та міжнародних положень для багатьох активів і зобов'язань.

Вартість, яка амортизується, представляє собою фактичну собівартість об'єкта основних засобів або іншу його оцінку, відображену у фінансовій звітності замість фактичної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості. Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати.

Ліквідаційна вартість визначається як чиста сума, яку підприємство розраховує отримати за об'єкт основних засобів в кінці періоду використання, що передбачений, за вирахуванням очікуваних витрат на ліквідацію цього об'єкту.

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості).

У складі необоротних активів у ТОВ «СОП «Михайлівське» обліковуються такі основні засоби як: будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, багаторічні насадження.

У складі необоротних активів ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» обліковуються такі основні засоби як: транспортні засоби, багаторічні насадження, машини та обладнання, тварини, будинки та споруди.

У складі необоротних активів ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» обліковуються такі основні засоби як: будинки, споруди, передавальні пристрої, інструменти, прилади та інвентар, машини та обладнання, транспортні засоби.

Тобто, розглянувши основні засоби досліджуваних підприємств у складі необоротних активів, можна сказати, що їх наявність суттєво не відрізняється одна від одної. Слід також зазначити, що для визнання основних засобів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації у ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» створюється постійно діюча експертна комісія у складі:

- Голова комісії: технічний директор.
- Члени комісії: головний енергетик;

- головний механік.

Саме комісія визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації і складає і підписує акти на списання основних засобів, здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню, встановлює причини невідповідності критеріям активу.

З метою підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено проведення інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань у досліджуваних підприємствах.

При нарахуванні амортизації основних засобів у ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» застосовують методи амортизації та ліквідаційну вартість, затверджені протоколом засідання постійно діючої експертної технічної комісії за погодженням з директором з економіки та фінансів. Зокрема, у Товариствах встановлені такі методи нарахування амортизації:

- для об'єктів основних засобів (крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т) – прямолінійний метод.
- для вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т – виробничий метод;
- для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів – у розмірі 100 % вартості таких об'єктів у першому місяці їх використання;

Проводиться переоцінка тих об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату балансу більше ніж на 15 %.

Вартість поточних та капітальних ремонтів ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів» списуються безпосередньо у витрати того виробництва, де їх використовують. Вартість реконструкції, добудови основних засобів відносити до капітальних вкладень і на збільшення вартості основних засобів.

Отже, необоротні активи як складова майна ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2», питома вага яких майже перевищує 50 % у структурі активів Товариств, мають важливе значення для прийняття управлінських рішень, тобто висвітлення основних положень щодо їх обліку в наказі про облікову політику підприємств є передумовою надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації.

2.3. Оцінка та облік оборотних активів

Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [34, 81].

Досить часто оборотні активи розглядаються як сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства повністю споживаються протягом одного операційного циклу, якщо він менший року і тому всю свою вартість відразу переносять на виготовлення з них продукту.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг [81].

Взагалі активи – це ресурси контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [74];

Оборотні активи включають:

- запаси;
- дебіторську заборгованість;
- грошові кошти та ліквідні цінні папери.

До складу запасів підприємств належать:

- виробничі запаси (запаси сировини і основних матеріалів, добрива, палива,

- корми, тварини на вирощуванні та відгодівлі, виконання робіт й надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб);
- незавершене виробництво рослинництва, тваринництва, промислових та обслуговуючих виробництв; напівфабрикати власного виробництва;
 - готова продукція (продукція, обробка якої завершена);
 - товари (матеріальні цінності, які придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу);
 - малоцінні та швидкозношувальні предмети [81].

Дебіторська заборгованість – це досить важливий елемент оборотних активів. Важливість такої компоненти насамперед обумовлюється в тому, що продаж товарів одного підприємства іншому не завжди супроводжується негайними розрахунками. Неоплачені розрахунки за поставлену продукцію в свою чергу складають більшу частину дебіторської заборгованості.

Грошові кошти та ліквідні цінні папери – це найбільш ліквідна частина оборотних активів. До них відносять кошти на рахунках в банках, касову готівку. Цінні папери, що є короткотерміновими фінансовими вкладеннями в себе включають: державні облігації, що випущені місцевими органами влади, цінні папери інших підприємств.

За місцем виробництва оборотні активи поділяють на 4 групи:

- вкладені у незавершене виробництво;
- вкладені у виробничі запаси;
- вкладені у готову продукцію;
- грошові кошти та ліквідні цінні папери.

Показники, які характеризують оборотні засоби, є їх обсяг і структура, які залежать від галузі промисловості. Під структурою оборотних активів розуміють кількісне співвідношення окремих елементів оборотних активів, виражене в процентах до загальної суми [81].

Оборотні засоби за характером участі в операційному циклі поділяють на дві групи: оборотні засоби, які обслуговують виробничий цикл підприємства та оборотні засоби, що обслуговують фінансовий цикл підприємства.

Отже, фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від наявності та ефективності використання оборотних засобів.

У сільськогосподарських підприємствах проблемі планування, обліку й аналізу оборотних коштів не приділяється належної уваги. Оборотні активи практично не нормують, звідси і труднощі з їх аналізом. Усе це свідчить про необхідність концентрації уваги вчених, фінансових працівників підприємств на питаннях нормування, обліку й аналізу оборотних активів, виробленні конкретних напрямів його вдосконалення. У процесі оцінки господарства важливо вивчити якісний склад оборотних активів, які знаходяться в обороті та характеризуються ступенем ліквідності, ступенем фінансового ризику.

Розглянемо склад і структуру джерел формування оборотних коштів підприємств, що займаються вирощуванням біоенергетичних культур у табл. 2.10., (Додаток К).

Дані таблиці 2.10. свідчать, що найбільш питому вагу досліджуваних підприємств у структурі джерел формування оборотних коштів займає власний капітал, а саме в ТОВ «СОП «Михайлівське» власний капітал в 2014р. становив – 28994 тис.грн, тобто з минулим роком він збільшився на 13291 тис. грн. Другим за вагомістю джерел формування оборотних коштів займає кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, вона складає 7587 тис.грн.

Отже, за досліджуваний період з 2012 року по 2014 рік, загальна питома вага формування джерел оборотних активів складає 20917 тис.грн. Це свідчить про те що підприємство раціонально використовує як власні так і залучені кошти для формування оборотних активів.

Аналізуючи склад і структуру ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» було виявлене значне зменшення власного капіталу на 18558 тис.грн., що є негативним явищем для товариства. Склад та структура оборотних активів ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» є досить добрим, адже власний капітал підприємства збільшився на 50982 тис.грн., таке явище було викликане збільшенням власного капіталу на 72,4 % у звітному році в

порівнянні з минулим.

Розглянемо основні вимоги до оцінки оборотних активів в обліку та звітності в підприємствах, що займаються вирощуванням біоенергетичних культур у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Вимоги до оцінки оборотних активів в обліку та звітності*

Вид (клас, група) об'єкта обліку	Оцінка	
	в обліку	в звітності
1. Запаси	Придбані або виготовлені запаси обліковуються за собівартістю.	За собівартістю.
2. Дебіторська заборгованість за товари роботи та послуги	Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється за первісною вартістю.	Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за первісною вартістю.
3. Поточні фінансові інвестиції	Фінансові інвестиції первинно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за с/в. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.	Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за собівартістю.
4. Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	В грошовому виразі.	В грошовому виразі.

*Джерело: [81, 85].

З метою ефективного управління оборотними активами запропоновано класифікувати оборотні активи за видами, ступенем ліквідності, фінансового ризику, джерелами формування, характером участі в операційному процесі, кругообігом, правом власності, принципом нормування.

ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» мають такі елементи оборотних активів, як: виробничі запаси, готова продукція, товари, дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги: чиста реалізаційна вартість, первісна вартість, дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом,

інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті, інші оборотні активи.

Вимоги П(С)БО 9 «Запаси» розповсюджуються не на всі оборотні активи підприємства. До складу запасів не включаються активи, оцінку яких регулюють інші Стандарти.

Для цілей бухгалтерського обліку згідно П(С)БО 9 запаси включають наступні складові, наведені в табл. 2.12., (Додаток Л).

Запаси визнаються активом за таких умов [11, с. 167]:

- якщо існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням (майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство);
- підприємство набуло права власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею.
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Якщо хоч одна з вимог не може бути виконана, то такі запаси не відображаються в балансі, а є витратами періоду.

Таким чином, не всі матеріальні цінності визнаються активами, а отже, не можуть обліковуватися в складі запасів і не будуть відображатись в складі активів при складанні фінансової звітності.

В аграрному секторі економіки України значне місце займають зернобобові, олійні культури та цукрові буряки. Вони не тільки забезпечують внутрішні потреби, але й формують експортний потенціал країни. Ці сільськогосподарські культури входять до складу запасів та є ефективною сировиною для виробництва біопалива .

Переробка сільськогосподарської сировини на біопаливо здійснюється у декілька етапів, тому при організації обліку та формуванні облікової політики підприємств необхідно вказати на попередільний метод обліку затрат та виходу даного виду продукції. Для обліку витрат, доцільно також розмежовувати

облікову продукцію, яка передбачена для реалізації, для використання на інші потреби та для переробки.

Такий підхід в обліковому процесі варто забезпечувати наступними рахунками, а саме: 27 «Готова продукція сільськогосподарського виробництва» та 201 «Сировина та матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси».

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку в тому звітному періоді, в якому вона була відокремлена від біологічного активу. Для обліку сільськогосподарської продукції призначено рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Виходить, що Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 та П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачають їх оцінку за справедливою вартістю або виробничою собівартістю. Але оскільки активного ринку на більшість видів побічної продукції як такого немає, тому її краще оцінювати за виробничою собівартістю згідно П(С)БО 16 «Витрати», який є традиційним для сільськогосподарських підприємств.

В П(С)БО 9 значна увага приділена питанням оцінки запасів.

Згідно з Положенням оцінку запасів (матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів тощо) за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху [95]:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання звітності.

Основою достовірності визначення вартості запасів є вартість їх придбання або їх собівартість. Первісна вартість запасів визначається із залежності від способу їх надходження на підприємство. Запаси можуть надходити на підприємство в результаті [81]:

- придбання за грошові кошти та їх еквіваленти;
- виготовлення;
- безкоштовної передачі;

- обміну на інші запаси.

Отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення.

Порядок формування первісної вартості запасів наведено в табл. 2.13 [133, с. 395].

Таблиця 2.13

Формування первісної вартості при надходженні запасів*

Надходження запасів	Оцінка запасів при їх визнанні	Формування первісної вартості
Запаси, придбані за плату	Первісна вартість	Включає витрати: - ціну придбання за вирахуванням знижок - суму ввізного мита; - транспортно-заготівельні витрати; - інші витрати
Запаси, придбані за іноземну валюту,	Валюта звітності	Оцінка здійснюється із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій. Якщо оплата в іноземній валюті передує надходженню запасів, то їх оцінка здійснюється у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату перерахування іноземної валюти.
Запаси, виготовлені власними силами	Первісна вартість	Виробнича собівартість, яка формується у порядку, передбаченому П(С)БО16 «Витрати».
Запаси, отримані як внесок до статутного (пайового) капіталу	Первісною вартістю є їх справедлива вартість	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства з урахуванням витрат, передбачених для покупних запасів. Справедлива вартість визначається відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».
Запаси, одержані безоплатно	Первісна вартість	Справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат, тобто як придбаних за плату.
Надлишки запасів, виявлені у процесі інвентаризації	За оцінкою їх можливого використання	Чиста вартість реалізації чи оцінка можливого використання визначаються шляхом зменшення очікуваної ціни продажу на можливі витрати на завершення виробництва .

*Сформовано автором за джерелом: [133].

Дане Положення передбачає калькулювання собівартості придбання запасів, що є реалізацією принципу історичної собівартості. Порядок

калькулювання собівартості придбання виробничих запасів є одним з основних елементів облікової політики підприємства.

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства і не підлягає змінам без вагомих підстав. При виборі методу оцінки вибуття запасів підприємство виходить з інтересів користувачів. Обрані методи оцінки розкриваються у примітках до фінансової звітності (п. 29 П(С)БО 9).

Досліджувані підприємства використовують метод середньозваженої собівартості. Відповідно до формули середньозваженої собівартості собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці.

Цей метод можна застосовувати для списання взаємозамінних запасів коли для списання запасів не потрібно проводити їх ідентифікацію. Недоліком даного методу є складність вистежування за середньою ціною в умовах, коли виробничі запаси витрачаються щоденно, або надходять досить часто [95].

При постійному обліку запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з тією, що вже наявна. В результаті цього одержується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

Списання вартості витраченого запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитись за новою обліковою ціною. Подібний алгоритм розрахунку використовується для всіх інших закупок і витрат запасів протягом звітного періоду.

Перевага методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного запасу та запасів в залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивне уявлення про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок досить

великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів та собівартості готової продукції не є повністю об'єктивною.

При періодичному обліку запасів, що найчастіше застосовується в практиці обліку, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів, а саме: всі запаси надійшли та відпущені в один і той же час - в кінці звітнього періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітнього періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів в цьому звітньому періоді.

Цей метод оцінки найбільш простий і найменш трудомісткий. Перевагою його є можливість при належному використанні дати об'єктивну картину про стан та рух запасів. Недоліком є те, що простота методу містить в собі загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів [14].

На ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» використовуються такі найменовані показники запасів як:

- сировина і матеріали;
- паливо;
- тара і тарні матеріали;
- запасні частини;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- готова продукція;
- товари .

Оцінка запасів відбувається за балансовою вартістю.

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів підприємств, що займаються вирощуванням біоенергетичних культур представлена в табл. 2.14., (Додаток М).

Більшість аграрних підприємств майже не має можливостей нормально здійснювати свою виробничо-господарську та фінансову діяльність через наявність дебіторської заборгованості, що відволікає грошові кошти з кругообігу. Особливої гостроти й актуальності набуває питання управління дебіторською заборгованістю, коли несвоєчасність виконання зобов'язань покупців продукції, прострочення термінів позовної давності заборгованості за розрахунками значно погіршують платоспроможність підприємств [39, с. 157].

В таких умовах одним із найважливіших завдань будь-якого аграрного підприємства є ефективне управління дебіторською заборгованістю, що спрямоване на оптимізацію загального обсягу заборгованості, забезпечення своєчасного її повернення та попередження виникнення безнадійних боргів.

Дебіторська заборгованість – це неминучий наслідок існуючої на даний момент системи грошових розрахунків між підприємствами, за якої завжди існує часовий інтервал між фактом сплати платежу та моментом переходу права власності на товар, роботи, послуги, тобто період між пред'явленням платіжних документів до сплати та часом їх фактичної сплати [49, с. 3].

На аграрних підприємствах особливостями дебіторської заборгованості є, по-перше, те, що в умовах інфляції кошти, що повертаються, втрачають свою первісну вартість, оскільки в Україні відсутній механізм індексації дебіторської заборгованості відповідно до існуючих інфляційних процесів. По-друге, чим триваліший період погашення існуючої дебіторської заборгованості, тим менший дохід від вкладених у неї коштів, що впливатиме на їх оборотність.

Дебіторська заборгованість включає всі вимоги підприємства до інших юридичних і фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг. У більшості випадків можна визначити два головних види дебіторської заборгованості: товарну і нетоварну (не операційну). Товарна дебіторська заборгованість виникає в наслідок значної операційної діяльності підприємства, яке може передбачати продаж товарів, виконання робіт чи надання послуг [103, с. 9].

Розрахунки з покупцями та замовниками відносяться до товарних у відповідності до визначення.

Створення ж сприятливого середовища для сільськогосподарських товаровиробників та оптимальне використання внутрішніх резервів забезпечуватиме більш стійкий фінансовий стан аграрних підприємств [127, с. 12].

Керуючись усім сказаним вище, можна визначити основні суттєві ознаки дебіторської заборгованості, які представлені у рис. 2.4 та на їх підставі запропонувати авторське узагальнене визначення поняття «дебіторська заборгованість».



Рис. 2.4 Основні ознаки дебіторської заборгованості*

*Джерело: розроблено автором на основі [127, 118] та власних досліджень.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками регламентується П(С)БО 10 «Дебітори».

Аналіз і контроль рівня дебіторської заборгованості – складова частина оцінки ліквідності підприємства, його здатності погашати свої зобов'язання. Оцінювання фактичного стану та структури дебіторської заборгованості здійснюється за допомогою абсолютних і відносних показників і розглядається в динаміці, при цьому такий аналіз становить інтерес, оскільки допомагає підприємствам своєчасно передбачати фінансові ускладнення, нагальний брак коштів та ін. Тому, на нашу думку, необхідно визначити фактичний стан і структуру кожного виду дебіторської заборгованості аграрних підприємств у

динаміці. Цей аналіз проводиться з метою виявлення найбільш «болючих» видів дебіторської заборгованості, що суттєво впливають на її розмір.

Склад та структура дебіторської заборгованості досліджуваних підприємств за 2014р. наведена у табл. 2.15., (Додаток Н).

За досліджуваний період на аграрних підприємствах, а саме в ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» та ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» найбільшу питому вагу в структурі дебіторської заборгованості має заборгованість за роботи, товари та послуги, але у ТОВ «СОП «Михайлівське» вона зменшилась і становила: у минулому році вона становила – 99,67 % а у звітному році – 80,33 % від загальної суми. Тобто, в загальному підсумку дебіторська заборгованість у 2013р. становила 312 тис.грн, у 2014р. – 16199 тис.грн., що дало збільшення 15887 тис.грн. Чим вище частка дебіторської заборгованості в оборотних активах, тим менш мобільною є структура майна підприємства. У 2012р. вона становила 1,97%, а у 2014р. 41,09%. На другому місці – дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками та її вага у загальній структурі заборгованості підприємств, тобто аграрним підприємствам необхідно особливо звернути увагу на внутрішньовідомчі розрахунки.

Отже, в цілому дебіторська заборгованість в досліджуваних підприємствах з 2013 р. до 2014 р. зросла, що негативно впливає на фінансовий стан аграрних підприємств та може спричинити певні фінансові труднощі. Збільшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може бути наслідком неплатоспроможності покупців.

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти» відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, що можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. В основу оцінки грошових коштів слід покласти курсову або номінальну ціну, а їх оцінку потрібно здійснювати за такими підгрупами:

- 1) каса;
- 2) поточні рахунки;
- 3) іноземна валюта і поточні рахунки в іноземній валюті;

4) цінні папери.

Здійснивши оцінку, можна зробити висновок, що ТОВ «СОП «Михайлівське» є одним із успішніших підприємств у Вінницькій області по виробництву і реалізації сільськогосподарської продукції.

Дослідження показали, що хоча підприємство досить ефективно використовує наявні оборотні ресурси, все ж є резерви для підвищення ефективності їх використання.

Відомо, що критерієм ефективності керування оборотними коштами служить фактор часу. Чим довше оборотні кошти перебувають в одній і тій же формі (грошовій або товарній), тим за інших рівних умов нижче ефективність їхнього використання, і навпаки.

Проблема покращення використання оборотних коштів стала ще актуальнішою в умовах формування ринкових відносин. Інтереси підприємств вимагають повної відповідальності за результати своєї виробничо-фінансової діяльності.

Оскільки фінансове становище підприємства знаходиться в прямій залежності від стану оборотних засобів і передбачає порівняння витрат з результатами господарської діяльності і відшкодуванням затрат власними засобами, підприємства зацікавлені в раціональній організації оборотних коштів—організації руху з мінімально можливою сумою для здобуття найбільшого економічного ефекту [28].

Важливою задачею в керуванні оборотними коштами є забезпечення оптимального співвідношення між платоспроможністю і рентабельністю шляхом підтримки відповідних розмірів і структури оборотних активів.

Слід також зазначити, що підприємство повинне підтримувати оптимальне співвідношення власних і позикових оборотних коштів, тому що від цього прямо залежить його фінансова стабільність і незалежність, можливість одержання нових кредитів.

Запропоновані шляхи створюють резерви для покращання ефективності оборотних активів підприємства, які дозволять забезпечувати безперебійне

постачання і реалізацію продукції з меншою сумою оборотних запасів і залучених джерел.

2.4. Оцінка капіталу та зобов'язань для потреб обліку і управління

Для забезпечення нормального процесу фінансування підприємницьких структур незалежно від їх форм власності й організаційно-правового статусу виникає потреба у фінансовому капіталі, який є основою для формування всіх інших видів капіталу підприємства. Фінансовий капітал підприємства як економічна категорія існує об'єктивно, його природа визначається не суспільно-економічною формацією або типом економічної системи держави, а реальним процесом формування підприємницьких структур і механізмом здійснення фінансування їх діяльності. Тому фінансовий капітал підприємств формується і використовується суб'єктами господарювання в будь-якій економічній системі відповідно до стратегічних і тактичних цільових настанов останньої.

Розглянемо взаємозв'язок величин капіталу та інших показників діяльності підприємства на рис. 2.5.

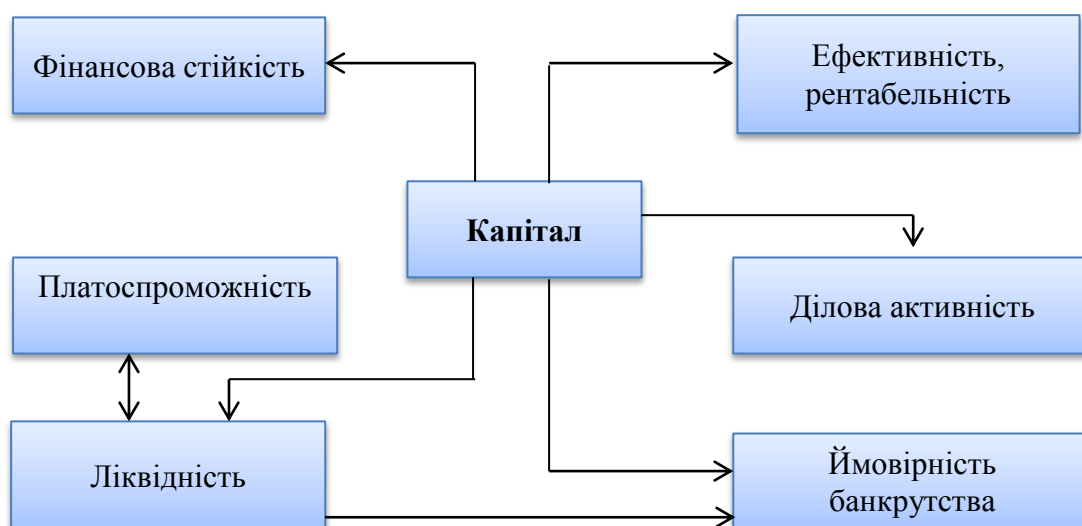


Рис. 2.5. Взаємозв'язок величин капіталу та інших показників діяльності підприємства.

*Сформовано автором

Для управління зобов'язаннями підприємства, які виникають перед власниками та як зовнішня заборгованість необхідна інформація про об'єкти пасивів та джерела їх формування. Центральне місце в системі інформаційного забезпечення потреб управління пасивами підприємства належить бухгалтерському обліку. Формування інформації про власний капітал і зобов'язання підприємства відбувається на пасивних рахунках бухгалтерського обліку, в балансі та за показниками інших форм звітності.

На вартісні і структурні показники об'єктів пасивів за балансом підприємства впливають наступні чинники:

- зміни в оцінці активів, які визначають вартість елементів власного капіталу;
- процедури визначення забезпечень наступних витрат і платежів;
- фінансовий результат господарської діяльності підприємства (чистий прибуток, збиток);
- стан розрахунків за зобов'язаннями підприємства;
- вартість ділової репутації.

За характером впливу процедур на формування справедливої вартості об'єктів пасивів підприємства господарські операції можна поділити на три типи. По-перше, відбувається переміщення та зміна структури пасивів, а загальна сума їх не змінюється, по-друге, збільшуються пасиви і активи підприємства на рівновелику суму і по-третє, зменшуються пасиви і активи на рівновелику суму.

Стан формування об'єктів пасивів підприємства визначається за їх джерелами і окремими елементами власного капіталу, забезпечень наступних витрат і платежів, довгострокових залучень, поточних зобов'язань, доходів майбутніх періодів. Пасиви підприємства формуються за рахунок різних джерел. Дані, щодо наявності, складу та структури пасивів ТОВ «СОП «Михайлівське» представлені в таблиці 2.16., (Додаток П).

За даними таблиці зростання суми власного капіталу на 13291 тис.грн. свідчить про збільшення власних джерел фінансування активів і є позитивною

тенденцією. Зростання поточних зобов'язань оцінюється позитивно відповідно на 17579 тис. грн. Оскільки зазначене зростання свідчить про довіру кредиторів підприємству, про його позитивний діловий імідж підприємства.

Розмір статутного капіталу не змінився і становить 314 тис.грн., хоча змінилася його питома вага у власному капіталі та відносно загальної суми джерел майна підприємства. Так зменшилася питома вага статутного капіталу у власних джерелах з 1,95 % до 0,66 %.

Склад та структура пасивів ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» представлені в таблиці 2.17., (Додаток Р). За даними таблиці видно, що сума власного капіталу Товариства залишилась не змінною і становила 3128 тис.грн, що є не досить позитивною тенденцією. Довгострокові зобов'язання збільшились на 48,3 %. Підвищення суми довгострокових зобов'язань є позитивним явищем, адже забезпечує короткострокову фінансову стабільність, здатність вчасно відповідати за зобов'язаннями у поточному році.

Дані про наявність, склад та структуру пасивів ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» розглянуті в табл. 2.18., (Додаток С). З таблиці видно, що структура пасивів Товариства за досліджуваний період не змінювалась.

Проведений огляд нормативно-правових актів щодо формування балансу підприємства дозволив уточнити порядок створення об'єктів пасивів за джерелами у табл. 2.19.

Таблиця 2.19

Характеристика об'єктів пасивів та джерел їх формування*

Об'єкти	Джерела
1	2
Статутний капітал	Внески активів від власників та внутрішній розподіл об'єктів пасивів власного капіталу
Пайовий капітал	Внески активів членів підприємств та внутрішній розподіл об'єктів пасивів власного капіталу
Додатковий вкладений капітал	Різниця між ринковою і номінальною вартістю реалізованих акцій та вартість активів, яка вкладена засновниками понад статутний капітал
Резервний капітал	Об'єкти пасивів від внутрішнього розподілу додаткового капіталу і нерозподіленого прибутку
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Чистий прибуток реінвестований в господарську діяльність

Довгострокові кредити банків	Заборгованість банкам по отриманих від них позиках, які не є поточними зобов'язаннями
Відстрочені податкові зобов'язання	Податок на прибуток, який підлягає сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою й податковою базами оцінки
Короткострокові кредити банків	Поточні зобов'язання перед банками по отриманих від них позиках

*Сформовано за джерелами: [51, 56].

Найбільш реальна вартість підприємства формується із розрахунку справедливої вартості його чистих активів.

Справедлива вартість пасивів – сума за якою може бути здійснена оплата зобов'язань в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість пасивів визначається наступними факторами:

- методикою формування первісної вартості нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, основних засобів та довгострокових біологічних активів;
- механізмом переоцінки активів;
- строку, протягом якого необоротні активи використовуються підприємством або обсягу продукції (робіт, послуг), який буде виготовлений з їх використанням;
- визначення амортизаційної політики відповідно до можливих методів нарахування амортизації. Знос необоротних матеріальних активів підприємства за балансом відображає його нормативну (розрахункову) величину, яка суттєво відрізняється від фактичного зносу об'єктів.
- виділенням об'єктів обліку які не формують залишкової вартості
- альтернативними оцінками фінансових інвестицій;
- об'єктивністю при оцінці дебіторської заборгованості, яка характеризується рівнем ризику її непогашення;
- ризиком оплати зобов'язань за об'єктами пасивів та їх джерелами;
- вартістю активів які використовуються у господарській діяльності, але не відображаються на балансових рахунках обліку;

- корисністю об'єктів на позабалансових рахунках підприємства;
- вартістю ділової репутації підприємства.

Поділ капіталу підприємства на власний капітал і зобов'язання підприємства відповідно до принципу попередньої по елементної оцінки вартості капіталу в основному пов'язаний з різними методиками і моделями, використовуваними для одержання показника «середньозважена вартість капіталу».

Аналізуючи WACC, Ван Хорн дає таке визначення вартості позикового капіталу: «...це необхідна ставка доходності за інвестиціями кредиторів компанії» [12]. Відповідно до даного визначення необхідно розділити позиковий капітал, посилаючись на різні методики його урахування й оцінки.

Важливим джерелом формування капіталу підприємства є позичкові джерела пасивів кредитних установ на довгостроковій і короткостроковій основі. Довгострокові кредити залучаються підприємствами для формування необоротних активів, а короткострокові – на покриття тимчасового дефіциту об'єктів оборотних засобів. Позиковий та залучений фінансовий капітал являє собою сукупний обсяг зобов'язань суб'єктів господарювання або загальну суму боргу. Розглянемо склад зобов'язань підприємства у рис. 2.6.

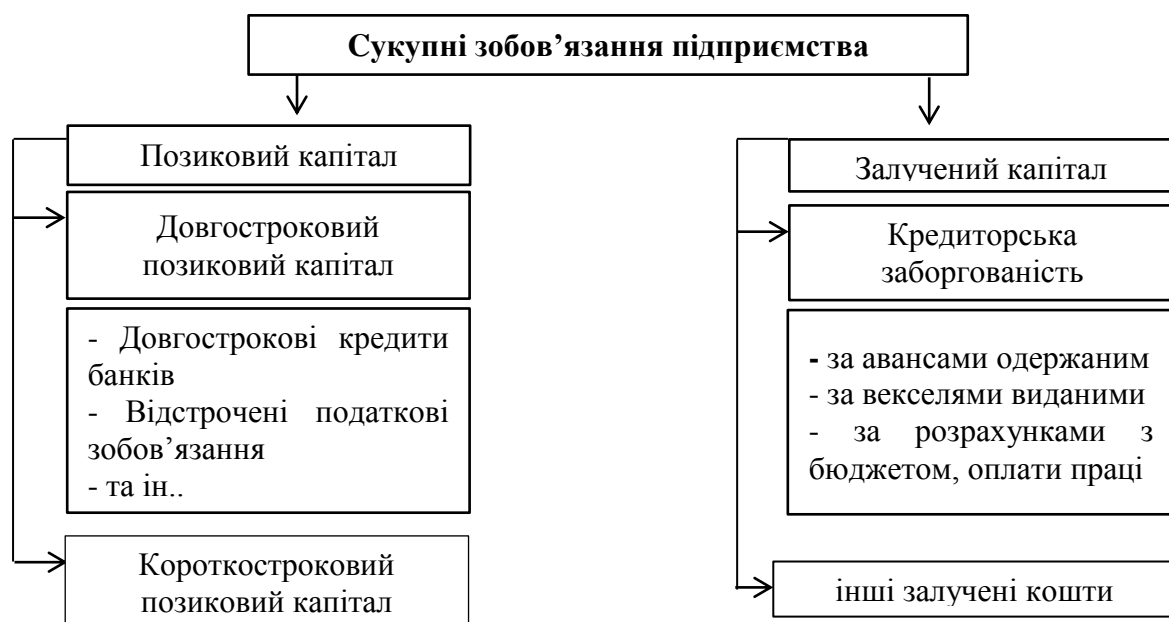


Рис. 2.6. Склад зобов'язань підприємства

*Сформовано автором за джерелами: [51, 56].

Позиковий і залучений капітал із позиції його вартісної оцінки має ряд особливостей, що необхідно враховувати в господарській діяльності підприємства, а саме:

1. Суттєвою рисою використання позикових коштів є достатня простота формування показника оцінки вартості капіталу. Таким показником може бути купонна ставка з облігацій, відсоток за кредит, дисконтна ставка за векселями, відсоток з лізингу, відсоток цінової знижки і т.д.

2. Якщо на підприємстві використовується позиковий та залучений капітал, то на підприємстві формується зворотний грошовий потік, що включає дві складові: суми основного боргу і відсотки за його обслуговування. Подібна діяльність пов'язана з появою групи фінансових ризиків, дія яких не залежить від форм і умов запозичення коштів, проте пов'язана з обсягами зовнішніх зобов'язань. У випадку неповернення позикових і залучених коштів це може, як наслідок, призвести підприємство до банкрутства.

3. Одержання позикових коштів пов'язано з фактичним рівнем кредитоспроможності підприємства. Чим він вище, тим нижче вартість залучення капіталу. Для надійних позичальників процентна ставка нижче, а обсяг кредитів вище.

4. У ході вартісної оцінки позикового і залученого капіталу, може використовуватися податковий коректор. Це пов'язано з порядком віднесення витрат з обслуговування боргу на собівартість або на прибуток.

5. Становище фінансового ринку діє на залучення коштів підприємствами.

Наявність зобов'язань вважається нормальним станом будь-якого діючого підприємства, оскільки вони є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Раціональна організація обліку зобов'язань сприяє зміцненню договірної і розрахункової дисципліни, прискоренню оборотності обігових коштів, а отже, поліпшенню фінансового стану підприємства, а правильно розроблена стратегія управління зобов'язаннями сприяє формуванню надійної і відповідальної репутації підприємства.

В економічній літературі досить часто розглядаються два джерела формування позикових коштів: банківський кредит і облігаційна позика. Саме для цих джерел запозичення капіталу здійснюють оцінку вартості. Проте найбільш повну схему оцінки вартості позикового і залученого фінансового капіталу запропонував І.А. Бланк у рис.2.7. [6].

У даній схемі виділяють чотири основних елементи, такі як:

- ✓ фінансовий кредит;
- ✓ облігаційна позика;
- ✓ товарний (комерційний) кредит;
- ✓ кредиторська заборгованість.

Виділення цих елементів дозволяє більш точно визначити середньозважену вартість позикового і залученого фінансового капіталу.

Вартість довгострокових і короткострокових кредитів визначається шляхом договірної угоди між кредитором і позичальником. Цей показник являє собою процентну ставку, за якою підприємство повинно заплатити за користування боргом.

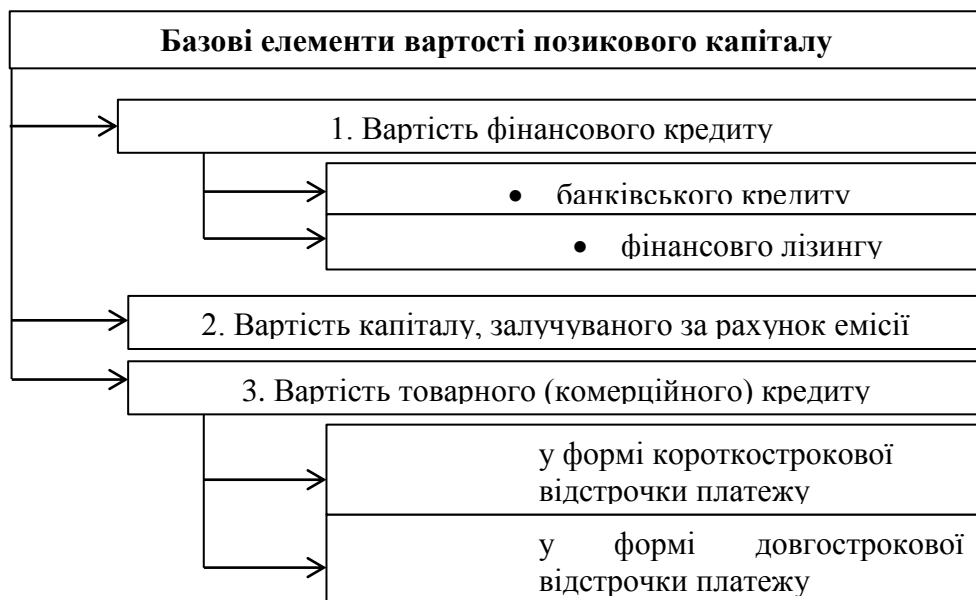


Рис. 2.7. Система базових елементів оцінки і управління вартістю позикового капіталу підприємства

*Джерело: [6].

Банківські ставки за кредитами, відповідно можуть значно коливатися з часом залежно від зовнішніх (наприклад, зміна економіко-політичної ситуації в країні) і внутрішніх чинників (наприклад, зміна фінансовою стану підприємства). Витрати на одержання кредиту можуть бути різними в різних позичальників або за різними кредитами у той самий момент і у того самого позичальника в різний час.

Вартість фінансового кредиту оцінюється з позиції двох джерел:

- банківського кредиту;
- фінансової оренди (лізингу).

Вартість банківського кредиту залежить від процентної ставки, що визначає основні витрати з його залучення та обслуговування.

Враховуючи викладене, можна констатувати, що до основних зовнішніх джерел формування позичкового капіталу підприємств належать:

- банківські (фінансові) кредити;
- кошти, залучені в результаті емісії облігацій;
- комерційні позички.

Структуру фінансових кредитів досліджуваних підприємств, що займаються вирощуванням біоенергетичних культур представлено в табл. 2.20., (Додаток Т).

З таблиці 2.20 видно, що ТОВ «СОП «Михайлівське» у досліджуваному періоді не використовувало кредитів взагалі, що не можна сказати про решту підприємств. За структурою ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» у минулому році переважали короткострокові кредити банків (84,12% проти 14,13%), але до кінця року в структурі кредитів відбулись наступні зміни: на 74,97% зменшилась частка короткострокових кредитів банків у загальній сумі кредиту, відповідно частка довгострокових кредитів підприємства збільшилась на 76,12%. ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2» використовував лише довгострокові кредити, які в звітному році, порівняно з минулим залишились не змінними.

Основними умовами, що підвищують вартість банківського кредиту і

знижують реальний розмір використовуваних підприємством кредитних коштів, є:

- використання в розрахунках кредитного відсотка облікової ставки;
- авансовий платіж суми відсотка по кредиту;
- часткова амортизація суми основного боргу протягом кредитного періоду;
- збереження визначеної суми притягнутих кредитних коштів у формі компенсаційного залишку грошових активів.

Ці несприятливі для підприємства умови банківського кредитування повинні бути компенсовані йому шляхом зниження рівня використовуваної кредитної ставки в порівнянні зі середньоринковим її рівнем.

Керівництво ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина» вирішило здійснити інвестиційний проект. Для цього за взяті в кредит гроші йому необхідно придбати нове обладнання та створити необхідний запас оборотних фондів.

Усі витрати (проценти, комісійні тощо) підприємств, пов'язані із залученням та обслуговуванням позичкового капіталу, відображаються за статтею «Фінансові витрати» звіту про фінансові результати [4].

Важливим напрямом обліку власного капіталу є політика управління прибутком. На думку І. Бланка [6] – це складова загальної політики управління створенням власних фінансових ресурсів, що полягає в забезпеченні формування достатнього розміру прибутку і ефективного розподілу за напрямками використання. Бутинець Ф., Давидюк Т. та ін. [8, 10] зазначають, що основною метою визначення потреби в капіталі є забезпечення залучення фінансових ресурсів, необхідних для формування активів підприємства.

Складність управління власним капіталом полягає в тому, що в процесі поточної діяльності відбуваються безперервні зміни, пов'язані зі збільшенням або зменшенням як його загальної величини, так і його окремих складових.

Основними критеріями оптимізації структури капіталу є:

- прийнятний рівень доходності і ризику в діяльності підприємства;
- мінімізація середньозваженої вартості капіталу підприємства;
- максимізація ринкової вартості підприємства.

Кожне підприємство повинно самостійно обирати критерії оптимізації структури капіталу.

Проведені дослідження свідчать про значний суб'єктивізм оцінки активів та при формуванні справедливої вартості пасивів відповідно до балансу. Балансова вартість українських підприємств за пасивами власного капіталу суттєво відрізняється від їх справедливої вартості. Максимальна величина власного капіталу підприємства в складі статутного капіталу, резервного капіталу і створеного чистого прибутку створює підґрунтя для довіри до нього інвесторів, постачальників, покупців і найманих працівників.

Аналізуючи склад об'єктів пасивів що відображається в балансі підприємства, варто звернути увагу на статті, які впливають на достовірність інформаційних ресурсів про джерела власного капіталу і зобов'язань.

Вважаємо що в балансі підприємства необхідно визначити чотири групи пасивів:

- постійні;
- довгострокові;
- короткострокові;
- поточні.

Перша група пасивів (постійні) будуть формуватися за джерелами власного капіталу, забезпечень витрат і платежів і доходів майбутніх періодів.

Друга група пасивів повинна визначатися довгостроковими зобов'язаннями з терміном погашення більше одного року.

Третя група пасивів формується короткостроковими зобов'язаннями з терміном погашення до одного року (суми кредитів банків, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, забезпечень наступних витрат і платежів та векселів виданих, терміни повернення яких настануть у майбутньому, протягом року).

Четверта група пасивів буде визначатися поточними зобов'язаннями (найбільш строкові зобов'язання), які слід погасити протягом поточного місяця

(кредиторська заборгованість і суми кредитів банків, терміни повернення яких наступили).

Виходячи з цього, немає достатніх підстав для відображення в пасиві балансу відстрочених податкових зобов'язань. Дослідивши можливості існуючих підходів і методів до оцінки податкових різниць та врахувавши їх недоліки, вважаємо, що результат діяльності підприємства повинен визнаватися показником його бухгалтерського прибутку за рахунком 79 «Фінансові результати».

Тому варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

Виходячи з вище наведеного встановлено, що справедлива вартість пасивів виступає необхідною ланкою управління, оскільки є основою для вибору оптимального варіанту формування активів підприємства.

2.5. Практика застосування оцінки для удосконалення ефективності управління господарським процесом

Підвищення ефективності управління є головною умовою поліпшення кінцевих результатів. Забезпечення високої ефективності системи управління багато в чому залежить від об'єктивності та достовірності її оцінки. Обґрунтована оцінка вносить визначеність, виявляє реальні тенденції, дозволяє виявити, виміряти і оцінити головні чинники, що впливають на ефективність управління, а через нього – на результати діяльності підприємства.

Оцінка ефективності діяльності підприємств здійснюється за допомогою різних аналітичних прийомів з урахуванням специфіки виробництва, його організації на конкретному підприємстві [15]. Необхідність оцінки ефективності діяльності підприємства визначається значною роллю процесу регулювання ефективності в розвитку підприємства та гармонійному забезпеченні інтересів його власників, персоналу та держави.

Власне, визначення ефективності виробництва полягає в оцінці його результатів з урахуванням витрат, що дали змогу одержати ці результати. Хід виробництва відбувається через поєднання факторів виробництва: засобів праці (основні засоби), предметів праці (оборотні фонди), робочої сили (трудові ресурси). Крім того, на виробництво впливають також певні організаційні, управлінські, технологічні та інші фактори. Тож за оцінку витрат логічно взяти оцінку всіх перелічених ресурсів. Отже, ефективність підприємства – це комплексна оцінка кінцевих результатів використання необоротних і оборотних активів, трудових і фінансових ресурсів та нематеріальних активів за певний період часу [129].

Значний вплив робить стан зовнішнього середовища на функціонування підприємства. У цих умовах дотримання вимоги керованості підприємства виступає в якості одного з найважливіших критеріїв оцінки результативності його діяльності. При цьому, чим сильніше проявляється вплив зовнішнього середовища, тим більше уваги менеджери всіх рівнів повинні приділяти вивченню процесів, що відбуваються в оточенні організації. Основним засобом адаптації підприємства до невизначених і швидкозмінних умов середовища є ефективна система управління з відповідним набором методів, засобів, стилів, що забезпечує формування та реалізацію оптимального варіанту розвитку господарюючого суб'єкта [84].

Проблема ефективності менеджменту є складовою частиною економіки управління, яка включає розгляд: управлінського потенціалу, тобто сукупності всіх ресурсів, якими володіє і які використовує система управління; витрат на управління, які визначаються змістом, організацією, технологією та обсягом робіт з реалізації відповідних функцій управління; характеру управління праці; ефективності управління, тобто ефективності дій людей у процесі діяльності організації, реалізації інтересів, у досягненні певних цілей [25].

В управлінському процесі використовуються: людські, матеріальні, інформаційні та фінансові ресурси, і залежно від того, як вміло і цілеспрямовано вони використовуються, досягається той чи інший результат.

Ефективність управління господарським процесом – це результативність функціонування системи і процесу управління як взаємодії керованої і керуючої систем, тобто інтегрований результат взаємодії компонентів управління. В оцінці ефективності системи управління господарським процесом найбільш складним є визначення його результату. За результати управління нерідко приймаються деякі виробничі та економічні результати: темп зростання продуктивності праці, якість, ритмічність роботи та інше, що не можна вважати безперечним. Управлінська праця проявляється в цих показниках не прямо, а опосередковано, у вигляді відповідних впливів на тих, хто зайнятий безпосередньо продуктивною працею. Результати та ефективність управлінської праці в кінцевому підсумку управління в цілому залежать від багатьох умов і передумов. До їх числа відносяться потенціал співробітника, його здатність виконувати певну роботу ; засоби виробництва; соціальні аспекти діяльності персоналу і колективу в цілому; культура організації. Вони значною мірою залежать і від особистості самого керівника: його авторитету, стилю роботи і т.п. Тому всі ці фактори діють спільно , в інтеграційному єдності [120].

Існує безліч видів ефективності управління господарських. Розглянемо основні з них:

- за видами впливу – цільова, стратегічна і тактична, планована, прогнозна, програмна, концептуальна, мотиваційна і стимулююча, ресурсна і потенційна;
- за змістом ефекту – економічна, соціальна, інноваційна, організаційна, екологічна;
- за рівнем прояву ефекту – народногосподарська, регіональна, галузева, зовнішньоекономічна;
- за формами ефективності – діяльність менеджера, апарату управління, процесу управління, системи менеджменту, управлінських нововведень;
- за видами систем менеджменту – маркетингова, інноваційна, виробнича, фінансова [117]. Розглянемо основні фактори, які впливають на ефективність управління. За тривалістю впливу виділяють фактори, вплив яких позначається

протягом тривалого часу (технічний рівень виробництва, стиль управління тощо) і які діють нетривалий час (прогули, простої, порушення трудової дисципліни тощо).

За характером впливу розрізняють фактори інтенсивні та екстенсивні. Перші забезпечують підвищення ефективності менеджменту за рахунок мобілізації внутрішніх ресурсів, вдосконалення організації праці управлінських працівників і поліпшення його умов, підготовка кадрів управління. Другі передбачають залучення додаткових ресурсів – збільшення чисельності управлінського персоналу, розширення технічного оснащення праці управлінців на якісно незмінною основі. За змістом розрізняють науково-технічні (рівень механізації і автоматизації праці); організаційні (раціональна структура апарату управління, розстановка кадрів, трудова дисципліна і т.д.); економічні (система матеріального заохочення і матеріальної відповідальності); соціально - психологічні (мотивація праці, міжособистісні відносини) та інше.

За формою впливу розрізняють фактори прямі (кваліфікація персоналу, стан устаткування) і непрямі (психологічний клімат, групова динаміка). Перші безпосередньо впливають на ефективність управлінської праці, другі – опосередковано. Кожен з перерахованих факторів може впливати на систему управління окремо, а також у сукупності з іншими. При сумісній позитивній дії вони забезпечують істотне зростання результативності управління господарським процесом, при негативному – знижують її. Роль управлінців полягає в тому, щоб планомірно впливати на вказані чинники.

Зростання ефективності повинно бути об'єктом постійної управлінської діяльності на всіх рівнях організації. Таким чином, ефективність управління – один з основних показників вдосконалення управління, який визначається зіставленням результатів управління і ресурсів, витрачених на їх досягнення. Вивчення ефективності управління господарським процесом є досить складним процесом, оскільки передбачає врахування різних факторів і передумов, які надають сукупний вплив на управлінську діяльність [117].

Як було сказано вище, оцінка ефективності управління є досить складною, тому існує велика кількість критеріїв і методів такої оцінки, які враховують різні фактори, що впливають на ефективність. Виходячи з визначення ефективності управління як зіставлення спожитих ресурсів з отриманими результатами, її можна оцінити шляхом порівняння отриманого прибутку і витрат на управління. Але це спрощена оцінка ефективності управління, яка не завжди коректна, оскільки:

- результат управління не завжди полягає в прибутку;
- така оцінка призводить до безпосереднього і опосередкованого результату, який приховує роль управління в його досягненні; прибуток часто виникає як опосередкований результат;
- результат управління може бути не тільки економічним, але і соціальним, соціально-економічним;
- витрати на управління не завжди можна досить чітко виділити [2].

Щоб уникнути неточностей в результатах оцінки, часто ефективність менеджменту розглядається у двох аспектах: як вузька ефективність і широка ефективність. Однак показники вузької ефективності менеджменту також безпосередньо не відображають самої його ефективності. Широка ефективність управління встановлюється зіставленням витрат на управління із загальними показниками діяльності підприємства в цілому [120].

У встановленні ефективності управління підприємством істотне значення має правильне визначення складу витрат на управління. У ці витрати входять: основна та додаткова заробітна плата апарату управління підприємством та його підрозділами з нарахуваннями; амортизація основних фондів управління (будівель і приміщень, технічних засобів управління (комп'ютерів, засобів зв'язку, оргтехніки та господарського інвентарю); витрати всіх видів енергії на освітлення, опалення і вентиляцію приміщень управління; витрати на різні допоміжні матеріали (канцелярське приладдя, папір і т.д.); витрати на поточний ремонт адміністративних приміщень (офісів) та інше. Стосовно до

перерахованих елементів визначається структура витрат на управління і її динаміка [124].

Важливими показниками при оцінці ефективності управління є прибуток і рентабельність, які найбільш повно характеризують кінцеві результати діяльності підприємства, а значить, і ефективності управління. При цьому слід виключити вплив на прибуток факторів, не пов'язаних з діяльністю даної господарської ланки. При оцінці ефективності управління необхідно комплексне застосування всієї системи узагальнюючих і приватних показників. Ефективність управлінської діяльності стосовно до суб'єкта управління може характеризуватися кількісними і якісними показниками [120].

Особливо важливе значення мають показники соціальної ефективності управління (якісні): підвищення науково-технічного рівня управління; рівень інтеграції процесів управління; підвищення кваліфікації менеджерів; підвищення рівня обґрунтованості прийнятих рішень; формування організаційної культури; керованість системи; задоволеність працею; завоювання суспільної довіри; посилення соціальної відповідальності організації; екологічні наслідки.

Тобто результативність даних показників може бути охарактеризована полегшенням і поліпшенням умов праці, поліпшенням психологічної обстановки в колективі, встановленням нормальних взаємин керівників і виконавців і т.д. Звести ці показники до єдиної величини практично неможливо. Цінність же такої ефективності безперечна [25].

Якщо в результаті раціоналізації управління вдається досягти високого рівня зазначених вище показників, то відбувається позитивне зрушення в організації системи управління і досягається економічний ефект. Удосконалення управління організацією, впровадження комп'ютерних інформаційних технологій вимагають певних капіталовкладень, інвестицій, що також вимагає оцінки управління даними проектами. Аналіз категорії ефективності, факторів, що її визначають, змісту та результатів управлінської праці дозволяє зробити висновок, що адекватними змістом і формами прояву

ефективності є групи показників, які можуть виступати в якості вимірювача, критерію ефективності в залежності від призначення організації та умов її функціонування [1].

Кожному варіанту системи управління відповідає певне значення критерію ефективності та завдання управління полягає в тому, щоб знайти такий варіант управління, при якому відповідний критерій приймає найвигідніше значення .

Отже, можна сказати, що підвищення ефективності системи управління є необхідною складовою успішної діяльності будь-якого підприємства. В даний час існує безліч способів підвищення ефективності менеджменту, кожен з яких спрямований або на самого керівника, його особисті і професійні якості, або на який-небудь елемент управлінської діяльності. Робота над підвищенням ефективності управління може починатися з будь-якого елемента, вдосконалення якого є для організації найбільш актуальним. Важливо лише мати при цьому на увазі взаємозв'язок елементів один з одним.

Найефективнішими шляхами підвищення ефективності системи управління є:

1. Удосконалення структури управління, максимальне її спрощення, децентралізація більшості функцій, визначення повноважень керівництва з урахуванням кваліфікацій та особистих якостей.

2. Вироблення стратегії розвитку організації на основі аналізу її сильних і слабких сторін, розробка філософії і політики організації, що охоплює всі її функціональні області.

3. Розробка інформаційної системи організації, що забезпечує ефективний комунікаційний зв'язок між співробітниками і підрозділами.

4. Розробка системи прийняття рішень, правил і процедур управління, системи стимулювання.

5. Система постійного підвищення кваліфікації працівників на основі навчання, перепідготовки, розвитку ініціативи, творчості.

6. Розробка системи підбору, навчання, оцінки та переміщення керівних кадрів, планування кар'єри керівників, застосування стилю керівництва, адекватного внутрішнім і зовнішнім факторам, що впливає на організацію.

7. Застосування найбільш ефективних методів підбору персоналу, його оцінки, формування працездатного, сумісного складу працівників, створення максимально сприятливого соціально-психологічного клімату.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ

3.1. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Важливим інструментом забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства є раціонально організований бухгалтерський облік, зокрема в частині оцінки, що забезпечує достовірність, своєчасність, об'єктивність і доступність бухгалтерської інформації для прийняття рішень відповідними користувачами. Недостовірною інформацією призводить до ухвалення рішень, які знижують ефективність системи управління, а відсутність ведення бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку неможлива без застосування такого інструмента, як облікова політика, у ході формування якої постають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимальних способів оцінки, її впливу на вартість майна і зобов'язань, розмір фінансових результатів.

Раціональна організація бухгалтерського обліку за допомогою такого інструмента, як облікова політика підприємства, є основою для забезпечення ефективного використання ресурсів для власника й системи управління підприємством, а також забезпечення справедливого перерозподілу доходів для працівників і суспільства. Організація бухгалтерського обліку спрямована на забезпечення якісного та ефективного виконання завдань бухгалтерського обліку в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, а також визначення розміру фінансових результатів. Ефективно налагоджений бухгалтерський облік є джерелом інформації про власність в Україні.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, а відповідно й організацію оцінки як її складову, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» несе власник (власники)

або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Ключовим фактором впливу на способи застосування оцінки суб'єктами господарювання є вимоги чинного законодавства. Проте, вибір і закріплення в обліковій політиці підприємства форми та способів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку передбачає обов'язкове врахування й інших факторів, зображених на рис. 3.1.

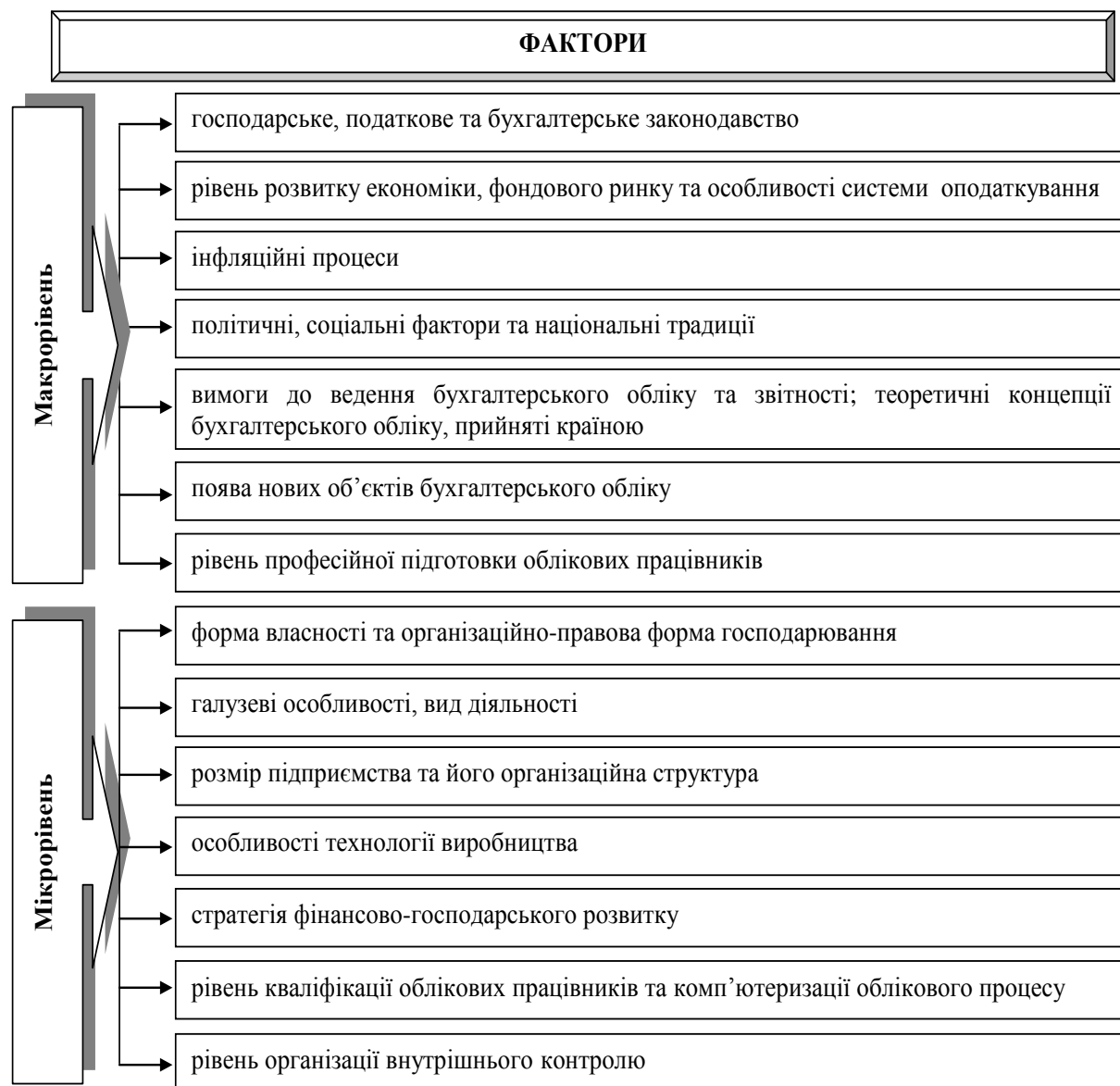


Рис. 3.1. Фактори впливу на вибір способів оцінки в обліковій політиці підприємства

Врахування зазначених факторів сприятиме пошуку найбільш прийнятних, оперативних і достовірних методів оцінки, використанню оцінки як

інструмента оптимізації господарської діяльності та сприятиме формуванню в системі бухгалтерського достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Ігнорування впливу цих факторів в ході формування облікової політики підприємства не дозволяє сформувати оптимальний варіант методики вартісного вимірювання з урахуванням особливостей функціонування підприємства.

Аргументована повноцінність і правдивість інформації, що використовується в бухгалтерському обліку, будується на документальному підтвердженні здійсненого господарського явища. Лише дані, що містяться в первинному документі, є єдиною підставою для відображення господарських операцій у поточному бухгалтерському обліку. Так, саме на основі первинних документів у бухгалтерському обліку нотується і накопичується різна інформація про стан та рух біологічних активів, яка потрібна для здійснення безперервного контролю, підготовки і прийняття рішень на всіх ділянках і рівнях управління.

Зважаючи на те, що формування первинних документів є первинною стадією бухгалтерського обліку та підставою чергових записів в облікових регістрах, значної уваги потребує правильна побудова та подальше вдосконалення первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України.

Для того щоб дані можна було вважати достовірними та повними, первинний документ, який їх містить, має відповідати певним критеріям. Головні регламентовані вимоги до оформлення первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [97] та Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [96]. Серед перелічених критеріїв вагоме місце відводиться наявності всіх обов'язкових реквізитів.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинними документами вважаються документи,

створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [96].

Реквізитами первинного документу вважаються показники, що містяться в такому документі і характеризують відображену в ньому господарську операцію. Відповідно до нормативно-правових вимог такими є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посада осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити такі, як код підприємства з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції тощо.

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [67].

Відповідно до цього нормативно-правового акту всі первинні документи, призначені для обліку біологічних активів, умовно можна розділити на три групи:

- 1) первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу;
- 2) первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в середині підприємства;
- 3) первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

На перший погляд, форми первинних документів, запропоновані державою, охоплюють всі види господарських операцій з біологічними активами, та їх цілком достатньо. Проте, результати опитування, проведеного серед бухгалтерів сільськогосподарських підприємств шляхом анкетування, свідчать про протилежне, а саме: 10,5 % респондентів вважають основною проблемою, яка виникла в поточній роботі бухгалтерської служби при впровадженні П(С)БО 30 «Біологічні активи», відсутність необхідних форм первинних документів [3].

Враховуючи те, що форми первинних документів, в яких фіксується історична (фактична) собівартість біологічних активів, використовувалися до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи», вони не можуть бути причиною ситуації, яка описана вище. Тому, логічним є висновок про те, що основу проблемності документального забезпечення облікових записів щодо біологічних активів складає відсутність форм, призначених фіксувати оцінку біологічних активів по справедливій вартості.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінка біологічних активів по справедливій вартості з урахуванням інших факторів здійснюється:

- при безоплатному отриманні;
- на дату проміжного та річного балансу;
- при первісному визнанні.
- при отриманні як внесок до статутного капіталу підприємства;

Зіставлення наведеного вище переліку випадків застосування оцінки по справедливій вартості із затвердженими первинними документами підтвердило відсутність необхідних форм. Для усунення утвореного дефіциту необхідної первинної документації, гадаємо за потрібне розробити Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

При внесенні до статутного капіталу біологічних активів відповідно до ст. 115 Цивільного кодексу України такі активи підлягають грошовій оцінці за домовленістю між засновниками (учасниками) створюваного товариства або

незалежній експертній оцінці у визначених законом випадках [125]. Засновники (учасники) мають право на власний вибір:

1) або самостійно оцінити майно, що вноситься до статутного капіталу новоствореного підприємства, і скласти про це відповідний акт;

2) або звернутися до професійного оцінювача (обов'язково для підприємства із часткою державної власності) (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів як внеску до статутного капіталу

Оскільки залучення незалежних експертів не усуває необхідності документального підтвердження погодження визначеної справедливої вартості засновниками, найбільш прийнятним вважаємо перший варіант.

Документальним підтвердженням прийому- передачі та оцінки біологічних активів до статутного капіталу підприємства слугуватиме розроблений Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу.

Слід зауважити, що оформлення названого Акту розв'язує дві проблеми:

- 1) підтвердження факту внесення засновником вкладу до статутного капіталу юридичної особи для державної реєстрації такої юридичної особи;
- 2) необхідність встановлювати вартість біологічного активу як внеску до статутного капіталу для зарахування на баланс підприємства.

Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу складається і підписується засновниками та керівником новоствореного підприємства, який приймає на відповідальне зберігання передані біологічні активи. Затвердження Акту відбувається на основі Протоколу зборів засновників, про що робиться запис у шапці документу.

Форма даного документа має містити в собі інформацію щодо біологічних активів, що передаються до статутного капіталу, та їх грошову оцінку в національній валюті. В Акті обов'язково слід зазначити персональні дані кожного із засновників для їх ідентифікації. Персональними даними для фізичних осіб є серія і номер паспорта, ким і коли виданий, ідентифікаційний номер; для юридичних осіб – код за ЄДРПОУ, банківські реквізити та юридична адреса.

Зазначимо, якщо біологічні активи до статутного капіталу передає юридична особа, то в Акті в обов'язковому порядку має зазначатися, в особі кого представлена така юридична особа та на підставі чого діє її представник.

Примірники Акту оформляються по одному для кожного учасника такої господарської операції. Безоплатна передача (отримання) майна, зокрема, біологічних активів, нечасто, проте теж має місце на практиці. Така операція найчастіше використовуються для надання негрошової підтримки іншим підприємствам, рідше – для того, щоб «списати» з балансу непотрібне майно.

Оскільки чинним законодавством не передбачено типової форми первинного документу для підтвердження факту безоплатного отримання

біологічних активів, його рекомендують складати в довільній формі. Сільськогосподарські підприємства, вирішуючи самостійно проблему документального підтвердження здійсненої господарської операції, переважно формально підходять до цього питання та не виконують основні вимог, висунуті до первинного документа.

Так, зокрема, для надання первинному документу юридичної сили слід дотримуватися норм щодо обов'язкових реквізитів. Для усунення існуючих та потенційних невідповідностей у первинних документах пропонуємо використовувати Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів призначений для оформлення безоплатного отримання (передачі) біологічних активів, згідно з яким одна сторона передає безкоштовно майно у власність іншій стороні.

При оформленні безоплатного приймання біологічних активів Акт складається бухгалтерією приймаючої сторони або приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника сільськогосподарського підприємства і підписується керівником або головою комісії відповідно (зі сторони отримувача) та керівником або уповноваженою особою підприємства-передавача (зі сторони передавача).

Структурно запропоновану форму Акту умовно можна розділити на три частини: верхню, основну та прикінцеву. В верхній частині міститься гриф затвердження підприємств-учасників угоди. В основній частині наводяться відомості про найменування біологічних активів, що передаються (приймаються), їх кількість та справедлива вартість; в нижній частині зазначаються реквізити кожної зі сторін здійснюваної господарської операції (назва, код ЄДРПОУ, банківські реквізити, адреса). Акт скріплюється печатками приймаючої та передаючої сторони.

До Акту можуть бути додані документи, в яких міститься інформація про якісні характеристики біологічних активів, що передаються, наприклад,

племінні свідоцтва (сертифікати) та договір безоплатної передачі (за умови підписання такого).

Порядок документального оформлення процесу приймання безоплатно отриманих біологічних активів наведено на рис. 3.3.

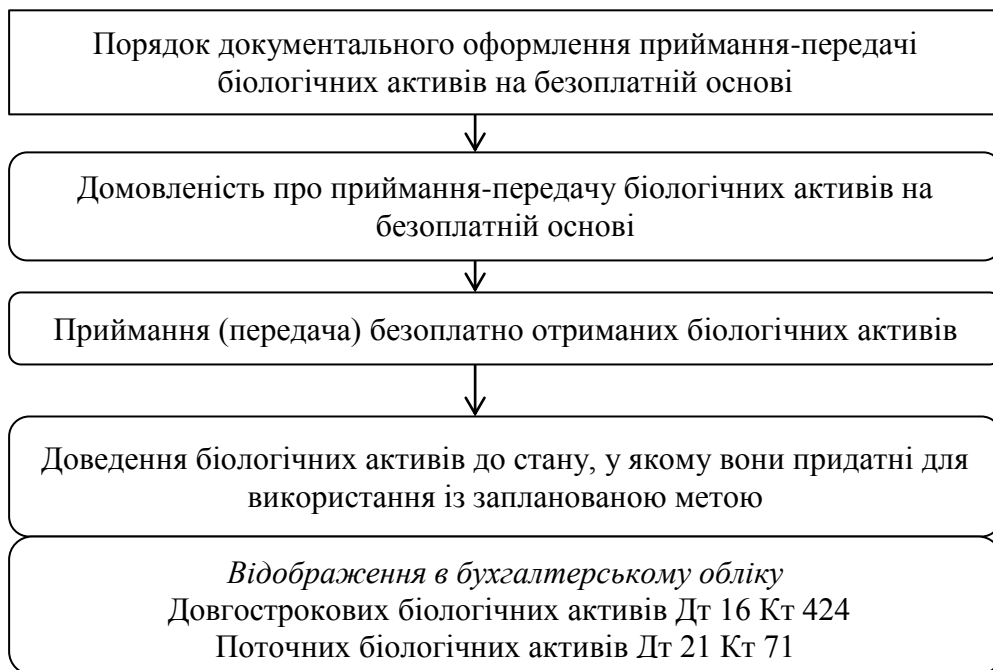


Рис. 3.3. Порядок документального оформлення приймання-передачі біологічних активів на безоплатній основі

Акт складається у двох примірниках (для підприємства, що передає, та для підприємства, що отримує біологічні активи). Він є основою для визначення первісної вартості отриманих активів і зарахування їх на баланс. Запропоновані форми первинних документів можуть бути використані також як основа для розробки відповідних форм і щодо сільськогосподарської продукції.

Отже, що запропоновані та адаптовані до практики форми первинних облікових документів дозволяють раціонально організувати бухгалтерський облік визначення справедливої вартості біологічних активів, здійснювати контроль за достовірністю проведеної оцінки та отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Тому, вдосконалення первинного обліку сільськогосподарської діяльності на основі розробки нових форм документів дозволяє систематизувати документальне підтвердження операцій із визначення справедливої вартості біологічних активів, сприяє

правильному, своєчасному і повному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку здійсненої оцінки.

Форми оцінки для цілей бухгалтерського обліку залежать від обраних її суб'єктів: внутрішня та зовнішня (табл. 3.1), (Додаток У).

Оцінка в бухгалтерському обліку має свої характерні предмет, об'єкти та суб'єктів. Предметом оцінки в бухгалтерському обліку є забезпечення достовірного вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку є активи та зобов'язання, господарські процеси та їх результати. Суб'єктами проведення оцінки господарських засобів підприємства та джерел їх утворення можуть бути внутрішні або зовнішні спеціалісти з оцінки. До внутрішніх суб'єктів оцінки можна віднести бухгалтера та комісію з оцінки активів, до складу якої входять фахівці з маркетингу, технологій, юриспруденції тощо; до зовнішніх суб'єктів оцінки належать суб'єкт незалежної оцінки (незалежний оцінювач) та судовий експерт. Для удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку необхідною є розробка комплексної системи оцінки, проведеної як внутрішніми, так і зовнішніми суб'єктами оцінки.

Зі зростанням приватної власності в Україні, розвитком різних форм господарювання, проведенням приватизації і реприватизації підприємств, поживаленням практики купівлі-продажу підприємств як цілісних майнових комплексів, розширенням сфери страхових послуг, розвитком ринку нерухомості, активізацією видачі кредитів комерційними банками під заставу актуалізується необхідність визначення достовірної оцінки майна суб'єктів господарювання. Зазначені трансакції передбачають участь сторін, які відповідно до поставлених цілей прагнуть реалізувати власні інтереси та є користувачами результатів оцінки. Користувачами результатів оцінки є суб'єкти господарювання, інтереси яких поширюються на майно, майнові права та кінцевий результат його діяльності.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві включає чотири взаємопов'язані складові: організацію праці бухгалтера, його правовий статус;

техніку ведення бухгалтерського обліку; організацію внутрішнього контролю в частині бухгалтерського обліку та методичне забезпечення бухгалтерського обліку. Важливим елементом зазначених складових є оцінка в бухгалтерському обліку.

Організації бухгалтерського обліку здійснюється за трьома напрямками методичним, організаційним і технологічним, забезпечуючи формування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу в умовах конкретного суб'єкта господарювання.

При розробці комплексної моделі оцінки в бухгалтерському обліку вихідним пунктом є питання впливу власника (керівника) підприємства на організацію і методику проведення оцінки об'єктів облікового відображення (рис. 3.4), (Додаток Ф).

На рис. 3.4 представлено системну інтерпретацію оцінки в бухгалтерському обліку як сукупності взаємовідносин і складових відображення засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських операцій та їх результатів у бухгалтерському обліку.

Залежно від рішення власника (керівника) підприємства оцінку в бухгалтерському обліку можуть здійснювати внутрішні суб'єкти оцінки (бухгалтер, аналітик, контролер, комісія з оцінки) або залучені зовнішні фахівці на комерційній основі: незалежні оцінювачі, судові експерти. Безпосередню розробку та застосування методичних прийомів оцінки для внутрішніх суб'єктів оцінки здійснює бухгалтерська служба (бухгалтер). Розробка й застосування методичних прийомів незалежної та експертної оцінки здійснюється незалежним оцінювачем або експертом. В обліковій політиці підприємства лише повинно бути передбачено порядок відображення послуг незалежної (експертної) оцінки та вартість об'єктів бухгалтерського обліку, визначеної зовнішнім спеціалістом оцінки.

Проте існують випадки, передбачені чинним законодавством України, коли проведення оцінки не залежить від рішення власника (керівника) підприємства. В першу чергу, це оцінка, яка здійснюється судовим експертом на підставі рішення

суду, організаційні та методичні аспекти якої визначаються судовим експертом і не знаходять відображення при організації вартісного вимірювання на підприємстві.

Для оцінки в бухгалтерському обліку характерним є поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання. Оцінка в бухгалтерському обліку є інструментом державного регулювання та його об'єктом. Інструментом державного регулювання оцінки виступає при узагальненні інформації у грошовому вираженні про діяльність як конкретного суб'єкта господарювання, так і галузевого та регіонального узагальнення основних показників діяльності підприємств. Важливим є розгляд оцінки як об'єкта регулювання, оскільки регламентація державою основних вимог до методології бухгалтерського обліку має визначальний вплив на організацію системи вартісного вимірювання на підприємстві.

Основними нормативними документами, які регламентують проведення оцінки внутрішніми суб'єктами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Зазначені нормативні документи визначають основні методичні вимоги щодо оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на момент їх надходження на підприємство, у процесі здійснення господарської діяльності та вибуття. Оскільки нормативними документами передбачена варіативність оцінок за рядом об'єктів облікового відображення, підприємство повинне розробляти та затверджувати Положення про облікову політику, в якому слід зазначити конкретний метод оцінки, який використовується при веденні бухгалтерського обліку як найбільш прийнятний для підприємства.

Важливим моментом при виборі суб'єкта оцінки є передбачена нормативними документами обов'язковість її проведення із залученням зовнішнього оцінювача. Згідно з п. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» в Україні передбачено випадки, коли підприємство повинне залучити зовнішнього суб'єкта оцінки –

незалежного оцінювача або судового експерта (на комерційних засадах) для визначення вартості майна або майнових прав (рис. 3.5).

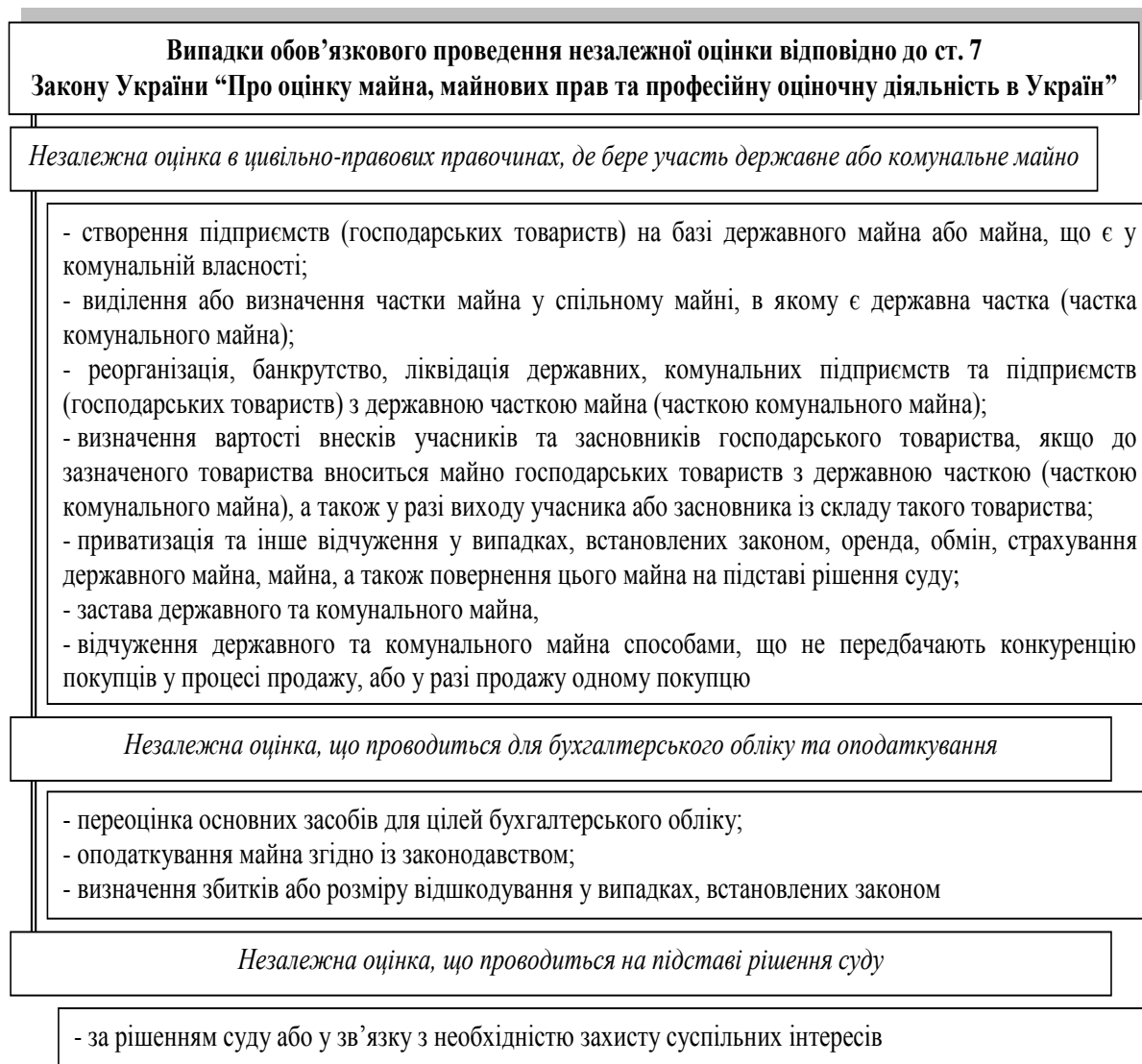


Рис. 3.5. Випадки обов'язкового проведення незалежної оцінки*

Оскільки, в нормативних документах, які регулюють ведення бухгалтерського обліку підприємства, не знайшли висвітлення питання необхідності та практичного застосування незалежної оцінки для ведення бухгалтерського обліку, тому достовірність оцінки його об'єктів і порядок облікового відображення вартості конкретного об'єкта, визначеної незалежним оцінювачем, в значній мірі залежить від рівня організації бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема компетенції бухгалтера.

Вважаємо за доцільне проведення оцінки об'єктів бухгалтерського обліку із залученням зовнішнього суб'єкта оцінки у таких випадках:

- при купівлі-продажу, приватизації майна та іншому відчуженні – оцінка земельних ділянок, будівель, споруд, устаткування, цілісних майнових комплексів, пакетів акцій, нематеріальних активів тощо;
- при передачі майна під заставу (зокрема при кредитуванні) – оцінка заставної вартості будівель, споруд, устаткування та інших матеріальних і нематеріальних активів заставодержателя;
- для оренди – оцінка майна, що орендується або здається в оренду, з метою визначення розміру орендної плати;
- при страхуванні – оцінка страхової вартості майна для визначення розміру страхових платежів;
- для визначення вартості внесків учасників та засновників господарських товариств, при реорганізації, створенні спільних підприємств – оцінка частки учасників в статутному капіталі підприємства;
- при банкрутстві, ліквідації підприємств – оцінка ліквідаційної вартості активів підприємства;
- для визначення частки майна в спільному майні при виділенні – оцінка частки;
- при визначенні збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;
- для обґрунтування доцільності здійснення інвестиційних проектів при реконструкції діючих підприємств, а також при створенні нових компаній.

Володіння достовірною інформацією про вартість засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів, їх результатів і факторів, які на них впливають, є необхідною умовою успішного фінансування та управління майном підприємства.

У випадку самостійного визначення справедливої вартості об'єкта бухгалтером або іншою посадовою особою підприємства така оцінка визнається недійсною згідно зі ст. 8 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [36] і може призвести до недостовірного визначення вартості майна і викривлення даних

бухгалтерського обліку, настання юридичної відповідальності за порушення чинного законодавства.

Доречність залучення незалежного оцінювача відзначає к.е.н. Ю. С. Рудченко, зазначаючи: «Практика свідчить, що участь в угоді незалежного оцінювача по максимуму забезпечує баланс інтересів усіх сторін і, таким чином, знижує взаємні ризики. Незалежна оцінка дозволяє виявляти шляхи оптимальної реструктуризації бізнесу, зниження оподатковування. Саме тому, підприємства, керуючись принципом забезпечення прозорості бізнесу, мають використовувати незалежну оцінку для підвищення свого кредитного рейтингу та інвестиційної привабливості» [102].

Бухгалтерська оцінка має ряд відмінностей порівняно з незалежною та експертною оцінкою щодо сутності, суб'єктів, нормативного регулювання, методики проведення (рис. 3.6), (Додаток X).

Встановлено, що поняття «незалежна оцінка» може ототожнюватися з поняттям «експертна оцінка». Зазвичай, поняття «експертна оцінка» застосовується у відношенні до діяльності, пов'язаної з незалежно оцінкою, однак ці поняття є різними, оскільки незалежна оцінка – це процес визначення її вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативними документами з оцінки майна, і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності. Незалежною оцінкою майна вважається оцінка проведена суб'єктом оціночної діяльності – суб'єктом господарювання відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в країні» [36, ст. 3].

Судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, яка перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства і проводиться згідно із Законом України «Про судову експертизу» [37, ст. 1].

Різницю між поняттями незалежної та експертної оцінки підтверджує ст. 4 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну

діяльність в країні»: «Діяльність судових експертів, пов'язана з оцінкою майна, здійснюється на умовах і в порядку, передбачених Законом України «Про судову експертизу», з урахуванням особливостей, визначених цим Законом щодо методичного регулювання оцінки цього майна. Інші положення цього Закону не поширюються на судових експертів».

Експертна оцінка матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, досудового та судового слідства, проводиться судовим експертом на вимогу органів дізнання. Згідно з Переліком основних видів судових експертиз та експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта фахівцям підприємницьких структур та громадян, затвердженого Наказом Міністерства юстиції України «Про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів» [101], дослідження документів бухгалтерського обліку відбувається за бухгалтерсько-економічною експертизою. Бухгалтерсько-економічна експертиза передбачає дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; дослідження документів про економічну діяльність підприємстві організацій та документів фінансово-кредитних операцій.

Незалежні оцінювачі набувають право здійснювати експертну оцінку лише за умови проходження навчання за відповідною експертною спеціальністю в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України та отримання Свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта [101].

Різними для зазначених видів оцінки є вимоги, які висуваються до рівня освіти, компетенції та практичних навиків суб'єктів оцінки, рівень нормативного регулювання і роль професійних організацій в їх діяльності.

Таким чином, незважаючи на різні цілі, призначення та вимоги до суб'єктів, єдиною є методика проведення незалежної та експертної оцінки. На відміну від незалежної та експертної оцінки, бухгалтерська оцінка передбачає застосування методики, яка відповідає принципам бухгалтерського обліку. Принципи оцінки є відмінними для бухгалтерської, незалежної та експертної оцінки. Принципи, на яких базується незалежна та експертна оцінка, визначається в оціночних стандартах як покладені в основу методичні підходи,

основні правила оцінки майна, які відображають соціально-економічні фактори та закономірності формування вартості майна. Національним стандартом оцінки 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав») передбачено, що оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту та пропозиції, заміщення, очікування, граничної продуктивності внеску, найбільш ефективного використання.

У бухгалтерському обліку принципи оцінки визначаються як правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій та при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Безпосередньо оцінку в бухгалтерському обліку визначають три принципи – принцип єдиного грошового вимірника – який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці, принцип історичної (фактичної) собівартості, за яким пріоритетною визнається оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, та принцип обачності який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Основними ж відмінностями в бухгалтерській оцінці та оцінці як результату професійної діяльності є завдання проведення оцінки та пріоритет користувачів у виборі типу вартості. Практика показує, що найважливішою методологічною проблемою застосування оцінки для бухгалтерського обліку є мета використання звітності. Зважаючи на те, що метою складання звітності є достовірне відображення вартості активів і зобов'язань підприємства, найбільш пріоритетною для реалізації цієї мети є оцінка за собівартістю, оскільки вона є найбільш об'єктивною. Така оцінка забезпечує стабільність, зрозумілість, надійність і достовірність бухгалтерської інформації. У незалежній оціночній діяльності превалює оцінка корисності у конкретний момент часу, тобто перевага надається оцінці за справедливою вартістю об'єкта (його реальній ринковій вартості).

Наявність різних принципів обумовлює гостру потребу у професійній кооперації суб'єктів оціночної діяльності та бухгалтерів, оскільки процес оцінки та звіт про оцінку повинен відповідати як професійним стандартам оцінки, так і стандартам бухгалтерського обліку. Таким чином, потребує вирішення питання гармонізації методології професійної й бухгалтерської оцінки та узгодження понятійного апарату, який використовується для бухгалтерського обліку та незалежної оціночної діяльності. Узгодження стандартів фінансової звітності та стандартів оцінки забезпечить підвищення достовірності оцінки та краще розуміння користувачам оціночних послуг звітів про оцінку.

Розглянувши різні форми та способи оцінки в бухгалтерському обліку, встановлено, що переважаючою в практиці суб'єктів господарювання є оцінка в бухгалтерському обліку, яка проводиться внутрішніми суб'єктами оцінки – бухгалтером і комісією з оцінки – та забезпечує базовий підхід до визначення оцінки для бухгалтерського обліку, що передбачає постійну (умовно незмінну) основу з урахуванням принципу безперервності діяльності підприємства, якою є оцінка за історичною (фактичною) собівартістю. В свою чергу, організація облікової політики в частині вибору та закріплення способів оцінки передбачає врегулювання порядку застосування оцінки господарських засобів і джерел їх утворення, фінансових результатів, а також питання зміни облікових оцінок.

Оскільки законодавством передбачено ряд обов'язкових випадків залучення незалежного оцінювача та операцій, в яких доцільно скористатися послугами зовнішнього фахівця з оцінки для отримання позитивного економічного ефекту, виникає необхідність розробки організаційно-методичних положень щодо відображення вартості послуг незалежної оцінки та вартості об'єктів бухгалтерського відображення, визначеного зовнішнім фахівцем, що сприятиме налагодженню партнерських стосунків, підвищенню контролю та в кінцевому результаті достовірності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Вивчення чинного законодавства з питань організації оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, а також спектру управлінських рішень у ринкових умовах

господарювання дозволило окреслити коло суб'єктів проведення оцінки господарських засобів підприємства та джерел їх утворення. До таких суб'єктів належать внутрішні (бухгалтер та комісія з оцінки активів, до складу якої входять фахівці з маркетингу, технологій, юриспруденції тощо) та зовнішні (незалежний оцінювач та судовий експерт) спеціалісти з оцінки.

Необхідність впорядкування підходів до організації процесу оцінки на підприємстві обумовила розробку науково-методичних положень комплексної моделі відображення оцінки в бухгалтерському обліку, проведеної внутрішніми та зовнішніми суб'єктами оцінки. Її застосування при організації оцінки на підприємстві сприяє оптимізації процесу оцінки з урахуванням економічної доцільності залучення зовнішнього суб'єкта оцінки та рівня його компетентності, що забезпечує підвищення якості бухгалтерської інформації як основи виконання завдань бухгалтерського обліку.

Запропонований підхід комплексної моделі відображення оцінки в бухгалтерському обліку знайшов прикладне застосування при розробці порядку вибору зовнішнього суб'єкта оцінки та його документального оформлення, обґрунтуванні методичного підходу до облікового відображення результатів незалежної оцінки – послуг незалежної оцінки та вартості об'єктів бухгалтерського обліку, визначених незалежним оцінювачем, а також при визначенні складових системи внутрішнього контролю застосування оцінки в бухгалтерському обліку (суб'єктів, завдань та об'єктів контролю оцінки).

3.2. Розвиток методології оцінки біологічних активів та готової продукції в сільськогосподарській діяльності

Розвиток ринкових відносин і глобалізація економіки України зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з міжнародними стандартами. Одним із таких кроків є запровадження в дію з 01.01.2007 року П(С)БО 30 «Біологічні активи», що докорінно змінив

організацію і методику ведення обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Як зазначає О.О. Канцуров [45, С. 91], непохитними змінами, які вносяться П(С)БО 30 до практики обліку сільськогосподарської діяльності, є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні активи», оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та особливий порядок визначення фінансових результатів.

Бухгалтерський облік в більшості сільськогосподарських підприємств ведеться без застосування норм і правил, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи». Значна частина аграрних підприємств оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва проводиться за первісною вартістю, що призводить до викривлення інформації у фінансовій звітності.

На протязі певного періоду в економічній літературі переважна більшість авторів розглядали оцінку не більш ніж елемент методу бухгалтерського обліку, технічний засіб, який базувався на історичній собівартості.

З введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» поняття оцінки в бухгалтерському обліку значно розширюється, і як засвідчує Т.М. Сторожук, проблема оцінки виходить за рамки обліку і стала фінансовою [112, С. 54]. З 2007 року поняття оцінки в бухгалтерському обліку значно розширюється, так як визначення справедливої вартості на основі ринкових цін потребує від бухгалтерів ширшого розуміння питань оцінки та оціночної діяльності, а також наявності у них специфічних навиків з точки зору застосування ринкових методів оцінки [31, С. 19].

Національним стандартом 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» з оцінки майна та оціночної діяльності ринкову вартість визначено, як вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу [77].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» пріоритетною в оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначена справедлива вартість. Проте аналіз даного бухгалтерського стандарту показав, що в ньому відсутнє роз'яснення терміну «справедлива вартість». Підходи до трактування цього поняття в національних та міжнародних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Визначення поняття «справедлива вартість» в національних та міжнародних стандартах з бухгалтерського обліку*

<i>Назва стандарту</i>	<i>Визначення</i>
МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 41 «Сільське господарство»	Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

*Джерело: [69, 93]

В Україні термін «справедлива вартість» з'явився з прийняттям П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» і він повністю дублює визначення, яке наведене в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [71] справедлива ринкова ціна – це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг).

Отже, зважаючи на відсутність в галузевому стандарті визначення справедливої вартості, слушною, на наш погляд, є пропозиція Н.В. Гончаренко, яка при оцінці біологічних активів вважає за доцільне застосовувати термін справедлива ринкова вартість і пропонує доповнити п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» наступним визначенням: справедлива ринкова вартість – це сума, за

якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [23, С. 91].

Вимоги П(С)БО 30 щодо оцінки активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін є не зовсім обґрунтованими, так як, в певній мірі вони суперечать теоретичним основам бухгалтерського обліку та нормам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4), згідно з якою для підприємства пріоритетною є оцінка активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – тобто принципу історичної (фактичної) собівартості. В той же час, в Концептуальних положеннях Міжнародних стандартів фінансової звітності наголошується на найширшому використанні оцінки за первісною вартістю.

Отже, первісна вартість на відміну від справедливої вартості відображає реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, а також базується на реальних цінах, що діяли на відкритому ринку на момент придбання засобів виробництва і предметів праці.

Нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачена оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою та первісною вартістю, а незавершеного виробництва за виробничою собівартістю, що приведено на рис. 3.7., (Додаток Ц).

Порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежить від джерел їх надходження. Загальні положення та особливості визначення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежно від шляхів їх надходження*

<i>Шляхи надходження біологічних активів</i>	<i>Формування первісної вартості біологічних активів</i>
1	2
придбання за плату	первісна вартість, визначена за П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси»

безоплатне одержання	справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою
внесок до статутного капіталу	

Продовження табл.3.3

1	2
переведення до складу довгострокових біологічних активів із складу поточних біологічних активів	справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу
обмін на подібний актив	справедлива вартість переданого активу
обмін на неподібний актив	справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
додаткові біологічні активи сільськогосподарська продукція	справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

*Джерело: [34, 45].

Як видно з даних табл. 3.3 при надходженні біологічних активів на підприємство у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінка здійснюється за справедливою вартістю.

Оцінка біологічних активів на дату проміжного та річного балансу здійснюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу у відповідності до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [62]. Порядок визначення справедливої вартості біологічних активів на дату балансу наведено в табл. 3.4., (Додаток Ш).

Однак, норми П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не є безальтернативними. Так, довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, тоді вони визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 28 «Зменшення корисності активів». Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, в тому випадку вони визнаються та відображаються за первісною

вартістю відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво.

Що стосується додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, то ще донедавна вони оприбутковувалися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, в тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу. Проте в П(С)БО 30 були внесені зміни і тепер сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні можна ще оцінювати і за виробничою собівартістю (або собівартістю за прямими витратами).

Питання оцінки біологічних активів викликали значну дискусію серед провідних українських вчених-аграрників. Вивчення та систематизація результатів досліджень науковців свідчить про значну перевагу противників оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю над її прихильниками.

Прихильники запровадження ринкової оцінки біологічних активів основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів сільськогосподарського виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства, інформаційного забезпечення інвестора та підвищення інвестиційної привабливості підприємств.

Так, С.Ф. Голов [19] зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства.

М. Скрипан [105] вважає, що оцінка активів за ринковою вартістю буде мати велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України.

Поряд з науковими позиціями на користь оцінки за справедливою вартістю, більшість науковців розглядають дану проблему з точки зору можливості її практичної реалізації.

Так, В.Д. Слободян [106] зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини, є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як кількісних і якісних так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини і тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично.

«У сільському господарстві, – за словами Т.О. Бондур, – з його галузевими особливостями та прямим взаємозв'язком з природним навколишнім середовищем, і результатом такої взаємодії – відтворенням біологічних активів, закони ринку не діють так, як це відбувається в інших галузях народного господарства. Отже, застосування методу оцінки за справедливою вартістю для визнання біологічних активів не є прийнятним» [7].

На думку Т.М. Сторожук [112], оцінка за ринковими цінами є ненадійною, бо вони можуть часто мінятися і навіть остаточний баланс стає нестійким і умовним. Це пряме перекручення балансу, оскільки при такій оцінці в баланс вводиться прибуток, що дійсно не був одержаний, чи збитки, яких не потерпіли.

М.В. Єрмолаєва [29] пропонує повернутись до порядку оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її до рівня фактичної в кінці року методом «червоного сторно» або звичайним записом. При цьому інформація у звітності буде відповідати дійсності. Оцінку за справедливою вартістю можна застосовувати в управлінському обліку для власних потреб підприємства.

Б.С. Гузар [26] вважає, що сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 року, або за справедливою вартістю.

Поділяємо погляди вище зазначених вчених, оскільки не всі види активів можна оцінювати за справедливою вартістю, особливо це стосується біологічних активів рослинного походження.

Основною причиною складності визначення справедливої вартості біологічних активів рослинництва є велика залежність даної галузі від природно-кліматичних чинників, які спрогнозувати для визначення справедливої вартості досить важко. Як зазначає О.О. Канцуров, «... проблемним є визнання озимини на дату річної звітності, оскільки достовірно не відомий стан посівів, відповідно неможливо визначити наявність активу та їх вартість» [45, с. 92].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів є саме види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля тощо) чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією і вважаються окремим активом. В господарській діяльності підприємств придбання площ посівів сільськогосподарських культур, які не досягли зрілості та технологічний процес їх вирощування ще не завершено, має винятковий характер, тобто на них відсутній активний ринок. Отже, оскільки активний ринок в нашій державі ще не сформовано, визначити справедливу вартість біологічних активів рослинництва на дату балансу, а також реальну вартість незавершеного виробництва (наприклад посівів сільськогосподарських культур) в сьогоденних умовах практично неможливо, що змушує сільськогосподарські підприємства оцінювати та обліковувати їх за первісною вартістю, тобто витратам на біологічні перетворення (собівартості виробництва).

В.М. Жук [34,с. 31] з цього приводу зазначає, що біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Так плодові сади, виноградники, посіви зернових, інших культур на пні тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів є не звичайними для сучасного ведення сільськогосподарської діяльності. Їх не можна прирівняти до реалізації

сільськогосподарської продукції. Тому, в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть оцінюватися та обліковуватись за первісною вартістю.

Виходячи із приведеного вище вважаємо, що за відсутності оцінки поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, їх облік необхідно вести на рахунку 23 «Виробництво» і відображати у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених на біологічні перетворення (за фактичною собівартістю).

Проблемним залишається питання про доцільність використання справедливої вартості замість планової під час оприбуткування з виробництва сільськогосподарської продукції. Відповідно до П(С)БО 30 сільськогосподарську продукцію оцінюють і беруть на облік після відокремлення її від біологічного активу. Деякі види сільськогосподарської продукції після цього потребують подальшої доробки, сушіння, сортування тощо. Особливо це характерно для продукції зернових культур.

Виникає питання, на яку дату потрібно оцінити одержане зерно: на момент його завезення на тік чи після завершення його очистки, сушіння тощо. В багатьох випадках при цьому відбувається і зміна його якості. Особливо це стосується сортової продукції та насінневого матеріалу. Погоджуємося з В.М. Жуком [33, с. 38], який вважає, що первісному визнанню мають підлягати кондиційне зерно, зерновідходи, полова і т.п., що відповідатиме не тільки нинішній технології виробництва, але і бухгалтерській практиці.

Висвітлені В.Б. Моссаковським [75, с. 41] основні причини складності оцінки продукції рослинництва за справедливою вартістю при первісному визнанні, на нашу думку, є логічними і абсолютно вірними.

Вважаємо, що оцінка сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за виробничою собівартістю позитивно вплине на організацію та методику ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

В сільському господарстві у момент одержання продукції рослинництва не завжди будуть відображені всі витрати. Після оприбуткування сільськогосподарської продукції можуть виникнути додаткові витрати по її первинній обробці, а на звітну дату рахунки допоміжних виробництв і загальновиробничі витрати ще не розподілені тощо. Отже, протягом року це буде не повна виробнича собівартість і визначити фактичну собівартість продукції рослинництва не можливо.

Отже, враховуючи вищенаведене, вважаємо п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» викласти в наступній редакції: «сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за фактичною собівартістю (у плановій оцінці на момент первісного визнання з подальшим доведенням її до фактичної в кінці року). Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу».

Крім основної товарної продукції, існує супутня та побічна продукція в рослинництві, яка вимагає необхідної оцінки. Так, некондиційну продукцію (зернові відходи) можна оцінювати за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах. Побічна продукція рослинництва (солома, гички, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листа тощо) може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції. Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які неможливо використати у виробничому процесі або реалізувати, активом не визнаються. Витрати на утилізацію включаються до складу інших операційних витрат.

Оцінка за справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції може бути використана у випадках, коли підприємство планує залучення інвестицій, отримання кредитів, відбувається його реорганізація чи в управлінському обліку для власних потреб тощо.

Результати дослідження дозволили зробити висновок про те, що оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою вартістю в умовах аграрного виробництва є не зовсім практичною для використання.

На наше переконання, довгострокові біологічні активи необхідно обліковувати за первісною вартістю, а поточні біологічні активи рослинництва – за виробничою собівартістю. По відношенню до сільськогосподарської продукції, то слід повернутися до оцінки за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її до рівня фактичної.

Отже, вважаємо, що за аграрними підприємствами має бути закріплене право щодо самостійного вибору ними виду оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Теоретичні аспекти оцінки в системі обліку та управління

1.1. Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності є важливою складовою ефективного управління суб'єктом господарювання. Тривала історія розвитку оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку та національні відмінності в системах професійних стандартів зумовлюють різноманіття видів оцінок у сучасній обліковій практиці.

Проблеми, пов'язані з оцінкою, представляють теоретичну базу основних економічних питань діяльності підприємств і є досить дискусійною темою, яка обговорюється на конгресах бухгалтерів. Правильна оцінка має важливе значення при співставленні балансів одного або багатьох підприємств за різні звітні періоди. Якщо оцінка є стабільною, довготривалою, то вона дає можливість порівнювати баланси підприємств різних форм власності та господарювання або різних галузей за десятки років.

Всі підприємства України зобов'язані здійснювати оцінку активів, зобов'язань і господарських операцій у валюті, яка діє на території України, - в гривнях.

1.2. Класифікація оцінки є вихідним моментом відображення результатів у бухгалтерському обліку. Порівняння існуючих класифікацій дозволило встановити відсутність єдиної думки серед дослідників стосовно видів оцінки. Визначено, що пріоритетною повинна бути класифікація оцінок для виконання завдань бухгалтерського обліку з урахуванням економічної сутності оцінки, на основі чого для подальшого визначення шляхів її формування та реалізації в

обліковій політиці підприємства запропоновано класифікувати оцінку в бухгалтерському обліку за суб'єктом проведення оцінки (бухгалтерська, незалежна, експертна).

1.3. Суб'єктами оцінки засобів підприємства та джерел їх утворення можуть бути внутрішні (бухгалтер, комісія з оцінки) або зовнішні спеціалісти з оцінки (незалежний оцінювач та судовий експерт). Розгляд випадків, форм і способів оцінки в бухгалтерському обліку виявив, що переважаючою в практиці суб'єктів господарювання є оцінка в бухгалтерському обліку, яка проводиться внутрішніми суб'єктами оцінки – бухгалтером та комісією з оцінки. Вона забезпечує базовий підхід до визначення оцінки для цілей бухгалтерського обліку, який передбачає постійну (умовно незмінну) основу з урахуванням принципу безперервності діяльності підприємства, якою є оцінка за історичною (фактичною) собівартістю. Встановлено, що у господарській діяльності підприємства виникають ситуації, коли необхідно або доцільно залучати на комерційних засадах зовнішнього суб'єкта оцінки – незалежного оцінювача або судового експерта. В незалежній оціночній діяльності превалює оцінка корисності у конкретний момент часу, тобто перевага надається оцінці за справедливою вартістю об'єкта (його реальній ринковій вартості). Визначення випадків проведення оцінки в бухгалтерському обліку дозволило впорядкувати підходи до організації оцінювання на підприємстві

2. Оцінка в системі обліку та управлінні підприємств, зайнятих вирощуванням біоенергетичних культур

2.1. Діюча практика засвідчила, що між П(С)БО 30 та методикою формування звітних даних спостерігаються суттєві відмінності. Розбіжності у підходах щодо формування даних обліку сільськогосподарської діяльності у суб'єктів господарювання згідно МСБО 41 та П(С)БО 30 потребують взаємоузгодженості на рівні галузевих рекомендацій, таких як Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 та методики

складання статистичної форми № 50 с-г «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Співставлення ключових положень нормативно-правових актів щодо регламентації обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 та МСБО 41 вказує на певні неспівпадання в обліку. В зв'язку з цим, для аграрного сектору особливого значення набувають питання практичного застосування положень МСБО 41 не лише з боку фінансового обліку, але й в системі управлінського обліку для прийняття науково обґрунтованих економічних рішень щодо стратегічного розвитку діяльності суб'єктів господарювання.

Для виправлення ситуації було б доцільним:

- впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в облікову практику реалізовувати поетапно, з можливою апробацією на практиці;
- необхідно враховувати галузеві рекомендації побудови обліку сільськогосподарської діяльності на досліджуваних підприємствах;
- одним із варіантів вирішення проблеми визначення достовірного результату діяльності є застосування на практиці протягом року оцінки за справедливою вартістю згідно П(С)БО 30 й відображення її у фінансовій звітності, а в управлінському обліку - здійснювати вирахування її фактичної собівартості з поетапним виявленням відхилень між цими оцінками.

2.2. Оцінка необоротних активів розкриває собою грошовий вираз їх вартості. Існуюча методика оцінки майна акцентує увагу на даних бухгалтерського обліку. Брак стандартів з обліку в умовах інфляції, неоптимальна індексація та амортизація основних засобів та нематеріальних активів не дають достовірної інформації про їх реальну вартість.

З метою підтримання в бухгалтерському обліку реальної вартості основних засобів підприємствам слід дозволити не частіше, ніж один раз на рік (на 1-ше січня звітного року) переоцінювати повністю або частково об'єкти основних засобів. Переоцінку основних засобів, на нашу думку, необхідно проводити за

допомогою відображення змін в сальдо рахунків додаткового капіталу, а саме: дооцінку варто відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

2.3. Досліджуваним підприємствам в своїй обліковій політиці слід дозволити самостійно обирати спосіб оцінки сировини, матеріалів, готової продукції і товарів за фактичною заготівельною або ринковою вартістю, в залежності від того, що нижче, без будь-яких обмежень. Але, перш за все, необхідно в нормативних документах дати чітке визначення поняття "справедлива вартість". За основу може бути покладено визначення, наведене в Міжнародному стандарті оцінки № 13.

В складі інформації про облікову політику підприємства в бухгалтерській звітності рекомендується розкривати, як мінімум, наступну інформацію:

- методи оцінки товарно-матеріальних запасів за видами;
- наслідки змін в обліковій політиці методів оцінки товарно-матеріальних запасів;
- вартість товарно-матеріальних запасів, переданих в заставу;
- порядок відображення різниці між фактичною собівартістю товарно-матеріальних запасів та вартістю їх можливої реалізації;
- способи перенесення вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Касова готівка вступає до балансу, залишається на балансі і виходить з нього за номінальною ціною, не підлягаючи ні амортизації, ні переоцінці. Іноземна валюта оцінюється за курсом НБУ або фондової біржі.

При оцінці дебіторської заборгованості слід враховувати наступні і положення:

- безсумнівну дебіторську заборгованість слід оцінювати в повній сумі;
- сумнівну дебіторську заборгованість слід оцінювати не в повній сумі, а в тій частині, отримання якої в тому чи іншому ступені є безсумнівним;
- безнадійну дебіторську заборгованість відображати малозначною сумою.

Для забезпечення якості здійснення оцінок оборотних активів запропоновано для застосування:

- методичний підхід обрання оптимального методу оцінки запасів відповідно від присвоєного йому субрахунку 4-5-6 порядку, що дає бухгалтеру обрати метод оцінки в залежності від подальшого їх використання;
- урахування фактичного індексу інфляції, розрахованого за ринковими цінами, що склалися на основні види товарів на визначену дату, при оцінці активів за справедливою вартістю, що забезпечує відображення в обліку їхньої реальної вартості;

2.4. Проведені дослідження свідчать про значний суб'єктивізм оцінки активів та при формуванні справедливої вартості пасивів відповідно до балансу. Балансова вартість українських підприємств за пасивами власного капіталу суттєво відрізняється від їх справедливої вартості. Максимальна величина власного капіталу підприємства в складі статутного капіталу, резервного капіталу і створеного чистого прибутку створює підґрунтя для довіри до нього інвесторів, постачальників, покупців і найманих працівників.

Аналізуючи склад об'єктів пасивів що відображається в балансі підприємства, варто звернути увагу на статті, які впливають на достовірність інформаційних ресурсів про джерела власного капіталу і зобов'язань.

Вважаємо що в балансі підприємства необхідно визначити чотири групи пасивів:

Перша група пасивів (постійні) будуть формуватися за джерелами власного капіталу, забезпечень витрат і платежів і доходів майбутніх періодів.

Друга група пасивів (довгострокові) повинна визначатися довгостроковими зобов'язаннями з терміном погашення більше одного року.

Третя група пасивів (короткострокові) формується короткостроковими зобов'язаннями з терміном погашення до одного року (суми кредитів банків, поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, забезпечень наступних витрат і платежів та векселів виданих, терміни повернення яких настануть у майбутньому, протягом року).

Четверта група пасивів (поточні) буде визначатися поточними зобов'язаннями, які слід погасити протягом поточного місяця (кредиторська заборгованість і суми кредитів банків, терміни повернення яких наступили).

Виходячи з цього, немає достатніх підстав для відображення в пасиві балансу відстрочених податкових зобов'язань. Дослідивши можливості існуючих підходів і методів до оцінки податкових різниць та врахувавши їх недоліки, вважаємо, що результат діяльності підприємства повинен визнаватися показником його бухгалтерського прибутку за рахунком 79 «Фінансові результати». Варто переглянути потребу у формуванні відстрочених податкових активів і зобов'язань з метою їх перенесення з одного звітного періоду в інший. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками. В процесі дослідження встановлено, що справедлива вартість пасивів виступає необхідною ланкою управління, оскільки є основою для вибору оптимального варіанту формування активів підприємства.

2.5. Підвищення ефективності управління є головною умовою поліпшення кінцевих результатів. Забезпечення високої ефективності системи управління багато в чому залежить від об'єктивності та достовірності її оцінки. Обґрунтована оцінка вносить визначеність, виявляє реальні тенденції, дозволяє виявити, виміряти і оцінити головні чинники, що впливають на ефективність управління, а через нього – на результати діяльності підприємства.

Оцінка ефективності діяльності підприємств здійснюється за допомогою різних аналітичних прийомів з урахуванням специфіки виробництва, його організації на конкретному підприємстві. Необхідність оцінки ефективності діяльності підприємства визначається значною роллю процесу регулювання ефективності в розвитку підприємства та гармонійному забезпеченні інтересів його власників, персоналу та держави.

3. Шляхи удосконалення оцінки в системі обліку та управління

3.1 Важливим інструментом забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства є раціонально організований бухгалтерський облік,

зокрема в частині оцінки, що забезпечує достовірність, своєчасність, об'єктивність і доступність бухгалтерської інформації для прийняття рішень відповідними користувачами. Недостовірною інформація призводить до ухвалення рішень, які знижують ефективність системи управління, а відсутність ведення бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку неможлива без застосування такого інструмента, як облікова політика, у ході формування якої постають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимальних способів оцінки, її впливу на вартість майна і зобов'язань, розмір фінансових результатів.

Аргументована повноцінність і правдивість інформації, що використовується в бухгалтерському обліку, будується на документальному підтвердженні здійсненого господарського явища. Лише дані, що містяться в первинному документі, є єдиною підставою для відображення господарських операцій у поточному бухгалтерському обліку. Виявлено, що саме на основі первинних документів у бухгалтерському обліку нотується і накопичується різна інформація про стан та рух біологічних активів, яка потрібна для здійснення безперервного контролю, підготовки і прийняття рішень на всіх ділянках і рівнях управління.

Формування первинних документів є первинною стадією бухгалтерського обліку та підставою чергових записів в облікових регістрах, значної уваги потребує правильна побудова та подальше вдосконалення первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України.

3.2. Результати дослідження дозволили зробити висновок про те, що оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою вартістю в умовах аграрного виробництва є не зовсім практичною для використання.

На наше переконання, довгострокові біологічні активи необхідно обліковувати за первісною вартістю, а поточні біологічні активи рослинництва – за виробничою собівартістю. По відношенню до сільськогосподарської продукції, то слід повернутися до оцінки за плановою собівартістю з

подальшим коригуванням її до рівня фактичної. Оскільки, первісна вартість на відміну від справедливої вартості відображає реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, а також базується на реальних цінах, що діяли на відкритому ринку на момент придбання засобів виробництва і предметів праці.

В процесі дослідження, доведено доцільність обмеження застосування методу оцінки за справедливою вартістю, оскільки її достовірне визначення на основі ринкових цін є неможливим через відсутність або обмеженість активного ринку в Україні, а її визначення на основі інших методів є суб'єктивною величиною, яка забезпечує варіативність результату залежно від професійного судження суб'єкта оцінки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акулов М.Г. Економіка праці і соціально- трудові відносини: навч. посібник /М.Г. Акулов, А.В. Драбаніч, Т.В. Євась. – К.: Центр навч. л-ри, 2012.– 328 с.
2. Апарат управління сільськогосподарського підприємства та витрати на його утримання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bukvar.su>.
3. АПК: Фіскальне здирицтво під виглядом реформи. Forever [Електронний ресурс] / Українська аграрна конфедерація: офіц. сайт. – Режим доступу: <http://agroconf.org/content/>, дата зверн. 15.01.15.
4. Барнес Л. Основы финансового учета / Л. Барнес; пер. с англ., под ред. В. А. Милюкова. – М. : Банки и биржи, ЮНИТИ, 2014. – 252 с.
5. Белов Н.Г. Актуальные вопросы оценки активов в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – № 8. – С. 48-50.
6. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К. : Ника – Центр, 2010. – 732 с.
7. Бондур Т.О. Оцінка біологічних активів та продукції рослинництва / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С.99-101.
8. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2010. – 640 с.
9. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. - Х.: Фактор, 2011. – 480 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖІТІ, 2012. – 608 с.
11. Ващенко Н.В. Створення ефективної системи управління оборотними активами підприємства на основі діагностичного інструментарію / Н.В. Ващенко// Сталий розвиток економіки. – 2013.- № 3(20). – С. 260-265.
12. Ван Хорн, Джейли К. Основы финансового менеджмента [Електронний ресурс]: 11-е изд: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2014.

Режим доступу:<http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin231.htm>.

13. Великий тлумачний словник сучасної української мови : словник / уклад. і голов. ред. В. П. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – 1 736 с.
14. Волкова І.А. Учебник: Фінансовий облік-1 - Навчальний посібник.// І.А. Волкова – 2007. – № 7. – С. 55-61.
15. Воронкова А.Е. Діагностика стану підприємства: теорія і практика : Монографія / А.Е. Воронкова. – Х. : ІНЖЕК, 2006. – 448 с.
16. Гавриш В. І. Альтернативні паливно-енергетичні ресурси в агробізнесі / В. І. Гавриш // Економіка АПК. – 2014. – № 7. – С. 55-61.
17. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3–18.
18. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 8 – 9. – С. 43-60.
19. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С.87-90.
20. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : Монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – ISBN 978–966–364–545–2.
21. Гольцова С. М. Бухгалтерський облік : навч. посібник / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – Суми : Університетська книга, 2006. – 255 с. – ISBN 966-680-231-7.
22. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. - 2014. - № 11. - С. 22-26.
23. Гончаренко Н.В. Проблеми та перспективи застосування справедливої вартості біологічних активів в сільському господарстві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2013. – № 1. – С.86-91.
24. Гончаренко Н.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С.58-63.

25. Гончаров В.И. Менеджмент: уч. посібник / В.И. Гончаров. – Минск: «Современная школа». – 2010. – 624 с.
26. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю / Б.С. Гузар // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «ІАЕ» 24-25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С.99-101.
27. Гуцаленко Л.В. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива: Монографія / Л.В. Гуцаленко, В.Ю. Фабіянська – Вінниця: ТД «Едельвейс і К», 2013. – 262 с.
28. Електронний ресурс : <http://www.ekonomikam.com/ecfins-1710-4.html>
29. Єрмолаєва М.В. Особливості визначення фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.В. Єрмолаєва // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 року. - Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – С.27-29.
30. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
31. Жук В.М. Вплив П(С)БО 30 на інституційно-методологічні засади здійснення оцінки в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 19-21.
32. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. - № 1. – С.5-22.
33. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні

- активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С.34-42.
34. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи»: методичні і організаційні проблеми запровадження / В.М. Жук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2007 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2014. – С.29-33.
35. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року №996-XIV зі змінами та доповненнями.//
36. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658 – III // Баланс. – 2011. – № 37. – С. 6-17.
37. Законом України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 № 4038-XII зі змінами та доповненнями .
38. Зябченкова, Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обліку / Г. В. Зябченкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 2. – С. 129–133.
39. Іванілов О. С. Механізм управління дебіторською заборгованістю підприємства / О. С. Іванілов, В. В. Смачило, Є. В. Дубровська // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 1 (67) – С. 156–163.
40. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-ст "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств": наказ Держкомстату України від 06.11.2007 р. № 403 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.balance.ua/download/blanks/26.01.12.50.doc>.
41. Калетнік Г. М. Економіка виробництва біопалива в Україні та забезпечення продовольчої безпеки / Г. М. Калетнік // Економіка АПК. – 2010. – № 1.
42. Калетнік Г. М. Кластеризація виробництва біопалива – шлях до енергобезпеки України / Г. М. Калетнік // Агросвіт. – 2009. – № 20. – С. 7-12.
43. Калетнік Г.М., В.М. Пришляк Біопаливо: ефективність його виробництва та споживання в АПК України: Навч. Посіб. – К.: «Хай-Тек Прес», 2010. -с.310

44. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2014. – № 11. – С. 91-95.
45. Канцуров О.О. Фінансовий облік/ О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 11. – С.91-95.
46. Картузова Т.В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності/ Т.В. Картузова// Науковий вісник НЛТУ України. – 2010.-№20.9. – С.176-179.
47. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP/ В. В. Качалин. – М. : Дело, 2008. – 436 с.
48. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Наукова доповідь на Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. ювілею кафедри бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного ун-ту, м. Кам'янець-Подільський. – 2009. – 27 с.
49. Климова Н. В. Аналитические исследования в управлении дебиторской и кредиторской задолженностью организации / Н. В. Климова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2011. – № 5. – С. 3–9.
50. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=929_009. – НАУ- Online
51. Корягін М.В. Підходи до визначення поняття вартості підприємства та їх розвиток [Електронний ресурс] / М.В. Корягін. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12554/1/23_121-126_Vis_722_mene.pdf
52. Коцупатрий М.М. Щодо обліку біологічних активів / М.М. Коцупатрий //Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнародна науково-практична конференція: зб. тез та вист. на міжнар. наук.-практ. конф. – К.: ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 23-26.
53. Кретьова А.В. Організаційна поведінка: конспект лекцій / А.В. Кретьова, А.С. Довгань; ДонДУУ. – Донецьк: Технопарк, 2012. – 134 с.

54. Кудлаєва Н.В. Проведення переоцінки основних засобів [Електронний ресурс]/Н.В. Кудлаєва, Т.І. Павлюк.–Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010.doc.htm. 6.
55. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 2-е вид. – К. : Каравелла, 2005. – 560 с.
56. Левчак І.Я. Вартість підприємства як критерій ефективності управління [Електронний ресурс] / І.Я. Левчак // Науковий вісник Ужгородського університету 2014. Серія Економіка. Випуск 1 (42). – Режим доступу: file:///C:/Users/star/Downloads/Nvuuec_2014_1_21.pdf
57. Лисенко Л.І. Уточнення термінології та класифікація оцінок, використовуваних у бухгалтерському обліку / Л. І. Лисенко // Вісник СевНТУ. – 2011. – № 116. – С. 102. – Серія Економіка і фінанси
58. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
59. Макаренко І.О, Воронцова А. С. /2014. [Електронний ресурс]. - Режим доступу mhttp://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream//Makarenko_Vorontsova.pdf
60. Малюга Н. М. Оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир :ЖІТІ, 2008. – 384 с. – ISBN 5-7763-4592-8.
61. Международные стандарты оценки (МСО 1–4) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dpo-group.ru / egislation / mso 1–4>
62. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2288.0>.
63. Макаренко І.О Збірник наукових праць. 2015. [Електронний ресурс]. - Режим доступу <mhttp://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream//Makarenko.pdf>
64. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.
65. Методичні рекомендації з планування ,калькулювання та обліку собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств:

- Наказ Мінагрополітики України № 132 від 18 черв. 2001 р. Електронний ресурс /Верховна Рада України. – Режим доступу :<http://www.rada.gov.ua>.
66. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 23. 01. 2015 р. Електронний ресурс /Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/>
67. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN39760.html.
68. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття і подання» [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E>.
69. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/go/929_027](http://zakon.rada.gov.ua/go/929_027).
70. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_007
71. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/IFRS13.pdf>. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
72. Міжнародні стандарти оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ocenchik.ru/docs/467.html>.
73. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=9241.
74. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
75. Моссаковський В.Б. Облік біологічних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С.38-48.
76. Мюллер Г. Учет: международная перспектива: пер. с англ. / Мюллер Г.,

- Гернон Х., Минк Г. – 2-е изд., – М. : Финансы и статистика, 2009. – 136 с.
77. Національний стандарт 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав») від 10.09.2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1440-2003-%EF>.
78. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік: спецвипуск. – 2012. – № 8-9.
79. Нечаев В. И. Совершенствование методов анализа дебиторской задолженности и денежных средств с целью снижения финансовых рисков предприятия / В. И. Нечаев, Л. Н. Герасимова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 112–124.
80. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.]; за ред. В.М. Жука. – К.: Юр- Агро-Веста, 2007. – 368 с.
81. Оборотні активи: сутність, склад та структура [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ru.osvita.ua/vnz/reports/econom_pidpr/18827/
82. Організація обліку : навчальний посібник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bookb.net/book_ogranzasya-oblku.-navchalnij-posbnik._page_71/.
83. Особливості оподаткування податком на прибуток сільгоспвиробників [Електронний ресурс] / Інформаційний бухгалтерський портал. – Режим доступу: <http://buhgalter24.at.ua/publ/>
84. Осовська Г.В. Основи менеджменту: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г.В. Осовська. – К.: Кондор, 2003. – 556 с.
85. Оцінка в бухгалтерському обліку в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.mark5.ru/47/15131/index1.2.html>
86. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://referat911.ru/Buhgalterskii-uchet-i-audit/osnka-yak-element-metodu-buhgalterskogo/363169-2811599-place2.html>
87. Переоцінка основних засобів [Електронний ресурс] / «Реал експерт». – Режим доступу : <http://realexpert.ua/pereotsinka-osnovnih-zasobiv/>.
88. Переоцінка основних засобів [Електронний ресурс] / Школа бухгалтера. –

2007. – №16. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/show/3cid02013.html>.
89. Переоцінка основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / Експертно- оціночна компанія «Система», 2013. – Режим доступу : <http://eacs.com.ua/ua/articles/76.html>.
90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Галицькі контракти. - 2000. - № 5. - С. 82-87.
91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>.
92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.11.2003 р. № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт].– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" Затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт].– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
96. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>

97. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
98. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
99. Про затвердження Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав” [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 № 1440. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п>. – Законодавство України.
100. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс].-Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
101. Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів, затв. наказом міністерство юстиції україни від 03.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/>
102. Рудченко, Ю.С. Використання торгових марок в господарській діяльності підприємств: проблеми оподаткування та обліку [Текст] / Ю.С. Рудченко // Агроінком. – 2006. – №9-10. – С.94-97.
103. Рогачева М. А. Финансовое прогнозирование дебиторской задолженности на предприятии : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / М. А. Рогачева. – Санкт-Петербург, 2013. – 24 с.
104. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.
105. Скрипан М. Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їхнього вирішення / М. Скрипан // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації, Збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (ч. 2), 21-23 лютого 2008 р. – Тернопіль: Економічна думка,

2008. – С.490-493.
106. Слободян В.Д. Особливості обліку біологічних активів / В.Д. Слободян // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2007. – Випуск 15 (том 2). – С.8-9.
107. Соколов В. Я. Оценка по справедливой стоимости / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С. 50–54.
108. Соколов В. Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии : пособ. / В. Я. Соколов. – Санкт-Петербург : ИздательствоСПбГУЭФ, 2014. – 188 с.
109. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней :учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 638 с.
110. Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности [Текст] : монография. – М.: Эксмо, 2010. – 288 с.
111. Соловей Т.М Стан оцінки в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://vidminno.com/text-52039-9.html>
112. Сторожук Т.М. Проблеми оцінки біологічних активів / Т.М. Сторожук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С.53-5
113. Стратегічні напрями інституційного забезпечення розвитку аграрного сектору в Україні (аналітична доповідь). – К. : НІСД, 2014. – 45 с.
114. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. - № 9-10. – С. 128-134.
115. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова //Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – № 3(24). – С. 481–483.
116. Сутність та значення вартісної оцінки [Електронний ресурс]. - Режим доступу / <http://ffre.ru/polpolqasatyrnamer.html>
117. Суть організації управлінської праці [Електронний ресурс]. – Режим

- доступу: <http://library.if.ua/book/3/430.html>.
118. Таратута Л.В. Управління поточною дебіторською заборгованістю в умовах кризи / Л.В. Таратута // Сталій розвиток економіки. — 2011. — № 4 — С. 220—228.
119. Тузюк О.В. Організаційна культура сільськогосподарських підприємств та їх адаптація до зовнішнього середовища / О.В. Тузюк // Зб. наук. пр. Уманського НУС. — 2008. — № 69. — Ч. 2. — С. 100—107.
120. Удосконалення управління праці [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ua-referat.com>
121. Фаренюк О.П. Особливості поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги [Електронний ресурс] / О.П. Фаренюк, К.М. Таранюк. — Режим доступу: <http://intkonf.org/farenyukop>
122. Фарінович І. В. Факторинг як механізм пришвидшення обіговості обігових коштів підприємств [Електронний ресурс] / І. В. Фарінович. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/20_15/.pdf.
123. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. — [2-ге вид., переробл. і доповн.]. - К.: Знання, 2012. - 647 с. - (Вища освіта ХХІ століття).
124. Характеристика структур управління [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.library.if.ua.
125. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.85&nobreak=1>
126. Чалий І. Справедлива вартість — це не просто, але нічого краще бухгалтерія не вигадала / І. Чалий // Вісник бухгалтера і аудитора. — 2002. — № 5. — С. 4—6.
127. Черненко Л. В. Управління дебіторською заборгованістю в аграрних підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (екон. с/г і АПК)» / Л. В. Черненко. — К., 2008. — 20 с.
128. Чеботарьов, В. Роль оцінки об'єктів інтелектуальної власності при їх комерціалізації [Текст] / В. Чеботарьов, О. Герасименко // Інтелектуальна

- власність. – 2004. – №8. – С. 31–34.
129. Шваб Л.І. Економіка підприємства / Шваб Л.І. – К. : Каравела, 2005. – 499с.
130. Шевчук, В. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів [Текст] / В. Шевчук, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 9–17.
131. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис; под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 2009 – 560 с.
132. Яремко І.Й. Збалансована система показників-інструментарій в управлінні сучасним підприємством / І.Й. Яремко, І.І. Жигало, І.В. Борщук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип.23.13. – С.203-210.
133. Яремко І.Й. Основи управління / І.Й. Яремко, І.І. І.В. Борщук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип.23.13. – С.203-213.
134. Concepts Statement No. 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : – Офіційний сайт Financial Accounting Standards Board.

ДОДАТКИ

Додаток А



Рисунок 1.2. Класифікація оцінок в бухгалтерському обліку

*Сформовано за джерелом: [60].

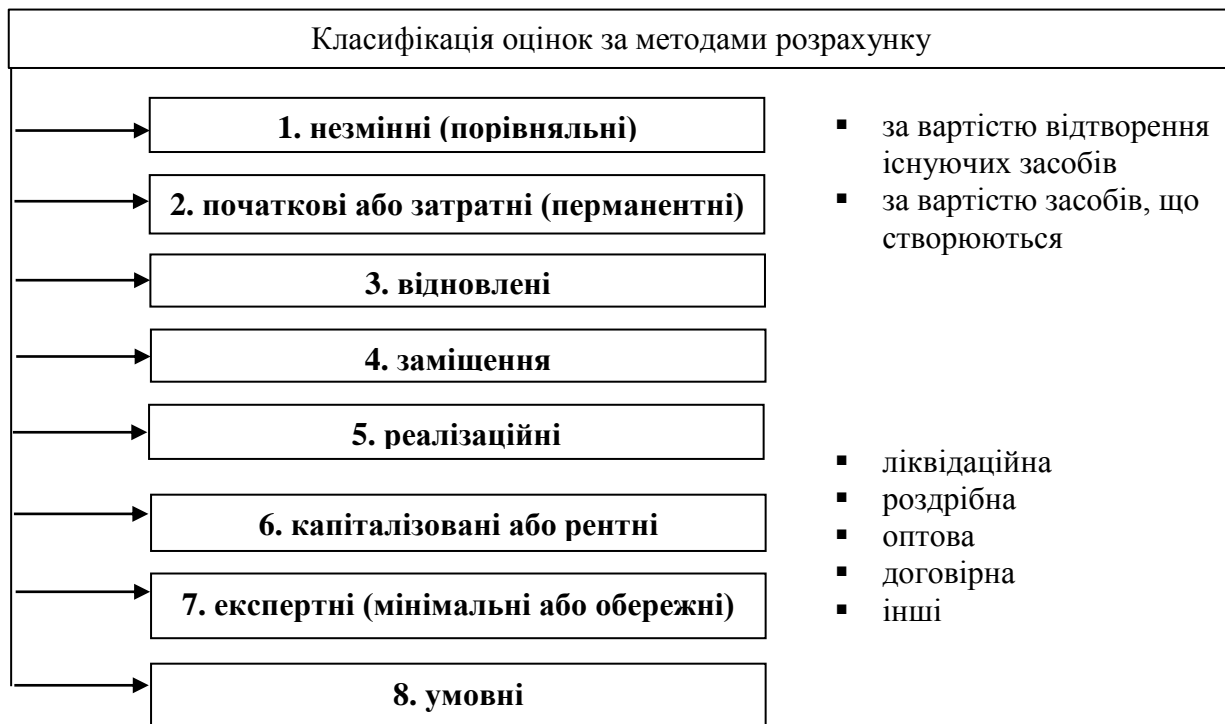


Рис.1.3. Оцінка за методами розрахунку

*Сформовано за джерелом: [60].

Види оцінки відповідно до П(С)БО

П(С)БО	Вид оцінки	Сутність
1	2	3
П(С)БО7 «Основні засоби»	Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів (НА) за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.
	Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) НА після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).
	Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість НА в сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих) для придбання (створення) НА
	Переоцінена вартість	Вартість НА після їх переоцінки
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Чиста реалізаційна вартість ДЗ	Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Сума погашення	Недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності
	Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде використана для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
	Ринкова вартість фінансової інвестиції	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

П(С)БО 27 «Необоротні активи утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Вартість використання	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації
П(С)БО 28 «Зменшення корисності»	Сума очікуваного відшкодування активу	Найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу
П(С)БО 7, 9, 28	Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

*Джерело: [91, 92, 93, 94].

**Порівняння нормативно-правових актів, щодо регулювання
обліку сільськогосподарської діяльності***

Критерій	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
1	2	3
<i>Мета</i>	Визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкрити інформацію про них у фінансовій звітності.	Визначити обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.
<i>Сфера застосування (стандарт не поширюється на/до)</i>	1. Сільгосппродукцію, що зберігається після її первісного визнання; 2. Біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.	1. Землі, яка має відношення до сільгоспдіяльності; 2. Нематеріальних активів, пов'язаних із сільгоспдіяльністю.
<i>Класифікація біологічних активів</i>	Довгострокові, поточні, додаткові.	Споживні та активи-носії; зрілі та незрілі.
<i>Визнання біологічного активу</i>	За умов, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.	1) Суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; 2) Існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом; 3) Вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити
<i>Оцінка біологічного активу:</i> - при первісному визнанні	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж.
- після первісного визнання	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж.
<i>Визнання витрат, пов'язаними з біологічними перетвореннями</i>	Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види б.а. та/або їх групи) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».	-

<p><i>Оцінка сільгосппродукції</i> - при первісному визнанні</p> <p>- після первісного визнання</p>	<p>За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.</p> <p>Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».</p>	<p>За справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю, тобто за собівартістю на дату застосування МСБО 2 «Запаси».</p> <p>Відповідно до МСБО 2 «Запаси» за собівартістю таких запасів: методом стандартних витрат або методом роздрібних цін.</p>
<p><i>Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості</i></p>	<p>1) Довгострокові біологічні активи визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності;</p> <p>2) Поточні біологічні активи – за первісною вартістю (згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси»), крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються та відображаються як НЗВ відповідно до П(С)БО 9.</p>	<p>Біологічні активи оцінюються за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності з врахуванням МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 36 «Зменшення корисності активів».</p>
<p><i>Витрати від первісного визнання б.а. і сільгосппродукції</i></p>	<p>Визначаються як різниця між справедливою вартістю даних активів, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями і визнаються, як інші операційні витрати.</p>	<p>-</p>

*Джерело: [72, 75].

Наявність, склад та структура необоротних активів на досліджуваних підприємствах (2012 – 2014рр.)*

Показники	Роки						Відхилення(+,-) 2014р.-2012р.	
	2012		2013		2014		тис. грн	%
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Необоротні активи								
ТОВ «СОП «Михайлівське»								
Незавершені капітальні інвестиції	516	7,14	516	6,43	516	6,45	-	-0,69
Основні засоби	4193	58,05	4602	57,33	4199	52,53	6	-5,52
Довгострокові біологічні активи	2514	34,81	2908	36,23	3279	41,02	765	6,21
<i>Разом</i>	<i>7223</i>	<i>100</i>	<i>8026</i>	<i>100</i>	<i>7994</i>	<i>100</i>	<i>771</i>	<i>X</i>
ТОВ «Агрокомплекс» Зелена долина»								
Нематеріальні активи	96	0,07	91	0,06	355	0,26	259	0,19
Незавершені капітальні інвестиції	562	0,41	880	0,60	673	0,50	111	0,09
Основні засоби	102339	74,4	92318	63,9	84933	63,4	-17406	-11
Довгострокові біологічні активи	11884	8,64	13634	9,44	13866	10,34	1982	1,7
Довгострокові фінансові інвестиції	21321	15,5	28566	19,78	27318	20,38	5997	4,88
Довгострокова дебіторська заборгованість	1360	0,99	8905	6,71	8905	6,64	7545	5,65
<i>Разом</i>	<i>137562</i>	<i>100</i>	<i>144394</i>	<i>100</i>	<i>134050</i>	<i>100</i>	<i>-3512</i>	<i>X</i>
ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»								
Нематеріальні активи	54	6,74	86	16,9	64	0,96	10	-5,78
Незавершені капітальні інвестиції	277	34,58	18	3,53	5477	82,31	5200	47,73
Основні засоби	470	58,7	406	79,6	1113	16,73	643	-41,97
<i>Разом</i>	<i>801</i>	<i>100</i>	<i>510</i>	<i>100</i>	<i>6654</i>	<i>100</i>	<i>5853</i>	<i>X</i>

*Джерело: Звіт про фінансовий стан 2012р. – 2014р. ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»

Відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів*

Зміст господарської інформації	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
<i>На дату проведення першої переоцінки</i>			
Збільшення первісної вартості виробничого об'єкта у результаті переоцінки	10	411	26800
Дооцінка раніше нарахованого зносу пропорційно до зміни вартості основного засобу	411	131	6700
<i>На дату проведення другої переоцінки</i>			
Відображено уцінка раніше до оцінених основних засобів	411	10	12024
Списана сума зносу за уціненими основними засобами	131	10	4086

* Джерело: [87, 89].



Рис. 2.3 Етапи оцінювання справедливої вартості

*Джерело: Сформовано автором згідно джерел: [110, 111].

**Склад і структура джерел формування оборотних коштів
досліджуваних підприємств***

Показник	2012.		2013р.		2014р.		Відхилення
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
1	2	3	4	5	6	7	8
ТОВ СОП «Михайлівське»							
Власний капітал	15703	97,7	12470	73,43	28994	78,4	13291
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4	0,02	4002	23,57	7587	20,5	7583
Поточні зобов'язання за розрахунками:							
- з бюджетом	37	0,23	45	0,26	98	0,27	61
- зі страхування	106	0,66	153	0,91	103	0,28	-3
- з оплати праці	225	1,41	314	1,85	210	0,58	-15
Всього	16075	100	16984	100	36992	100	20917
ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина»							
Власний капітал	97591	79,6	110016	73,6	79033	82,5	-18558
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	23227	19,1	37223	24,9	15255	15,91	-7972
Поточні зобов'язання :							
- з бюджетом	235	0,19	-	-	349	0,36	114
- зі страхування	569	0,46	655	0,44	19	0,02	-550
- з оплати праці	1087	0,89	1646	1,10	1178	1,23	91
Всього	122709	100	149540	100	95834	100	-26875
ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»							
Власний капітал	16880	75,6	29051	72,4	67862	82,92	50982
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2134	10,6	8948	22,3	8948	10,93	6814
Поточні зобов'язання за розрахунками:							
- з бюджетом	166	0,83	981	2,45	3658	4,51	3492
- зі страхування	264	1,4	370	0,92	474	0,58	210
- з оплати праці	733	3,63	771	1,92	897	1,09	164
Всього	20177	100	40121	100	81839	100	61662

*Джерело: Звіт про фінансовий стан 2012р. – 2014р. ТОВ СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»

Складові запасів для цілей бухгалтерського обліку*

№п/п	Складові запасів (п 6 П(С)БО 9)	Шифр рахунків
1	2	3
1	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб	20, 25
2	Поточні біологічні активи рослинництва та тваринництва, які оцінені за первісною та справедливою вартістю	21
3	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються менше одного року або протягом нормального операційного циклу, якщо він більше одного року	22
4	Незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з втрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу	23
5	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом	26, 27
6	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу	28

*Сформовано за джерелом: [81].

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів*

№ п/п	Назва операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Надходження і оприбуткування виробничих запасів від постачальників (без ПДВ) (на ПДВ див. п. 9)	20, 21, 22	63
2.	Витрати з доставки та розвантаження виробничих запасів	20, 21, 22	63, 66 та ін.
3.	Оприбутковані матеріальні цінності власного виробництва	20, 21, 22	23
4.	Придбані матеріальні цінності за готівку	20, 21, 22	30
5.	Відображення податкового кредиту на суму ПДВ	641	644
6.	Повернуті з виробництва й оприбутковані лишки матеріальних цінностей, виявлені під час інвентаризації	20, 21, 22	23
7.	Матеріальні цінності, використані на пакування готової продукції	93	20, 22
8.	Матеріальні цінності, використані на виправлення браку	24	20
9.	Матеріальні цінності, списані на капітальне будівництво, що використовується господарським обліком	15	20, 22, 23
10.	Оприбуткування МШП (при списанні за непридатності) за ціною можливого використання	22	23
11.	Списання фактичної собівартості МШП у зв'язку із стихійним лихом	991	22
12.	Оприбуткована готова продукція випущена основними і допоміжними цехами	26	23, 25
13.	Нарахування зносу МШП, пов'язаних з утриманням адміністративно-управлінського персоналу	92	132
14.	Оприбуткування МШП, що надійшли від постачальника	22	63
15.	Розрахункові зобов'язання з ПДВ	71	641
16.	Списання балансової вартості реалізованих МШП	943	22
17.	Надходження грошових коштів за реалізовані МШП	31	36
18.	Безкоштовне отримання матеріалів, палива, МШП	20, 22	719
19.	Оприбутковані виробничі запаси, МШП раніше не враховані на балансі	20, 22	719
20.	Списана виробнича с/в готової продукції	90	26
21.	Придбані товари у постачальника (без ПДВ)	281	63
22.	Відображено транспортні витрати (без ПДВ)	281, 286	63
23.	Списання с/в реалізації товарів в кінці місяця на фінансовий результат	791	63

* Джерело: сформовано автором згідно джерел: [26, 29].

**Склад та структура дебіторської заборгованості аграрних підприємств
Вінницької області за 2014р.***

Види дебіторської заборгованості	Минулий рік		Звітний рік		Звітний рік у % до минулого року
	сума, тис. грн.	% до підсумку	сума, тис. грн.	% до підсумку	
1	2	3	4	5	6
ТОВ «СОП «Михайлівське»					
1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	311	99,67	13012	80,33	-19,34
2. Дебіторська заборгованість за розрахунками					
- з бюджетом	-	-	25	0,15	0,15
3. Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1	0,33	-	-	-0,33
4. Інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	3162	19,52	19,52
5. Разом	312	100	16199	100	x
6. Оборотні активи	15853	x	39419	x	x
Частка дебіторської заборгованості в оборотних активах, %	x	1,97	x	41,09	39,12
ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина»					
1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	20301	57,37	24216	52,06	
2. Дебіторська заборгованість за розрахунками					
- за виданими авансами	-	-	5859	12,59	12,59
- з бюджетом	235	0,67	735	1,58	0,91
3. Дебіторська заборгованість щодо розрахунків за нарахованими доходами	10964	30,98	11373	24,45	-6,35
4. Інша поточна дебіторська заборгованість	3892	10,13	4334	9,32	-0,81
5. Разом	35392	100	46519	100	x
6. Оборотні активи	372333	x	345790	x	x
Частка дебіторської заборгованості в оборотних активах, %	x	9,50	x	13,17	3,66
ТОВ «Вінницький хлібокомбінат № 2»					
1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	8399	20,81	14312	22,64	1,83
2. Дебіторська заборгованість за розрахунками					
- за виданими авансами	733	1,82	16281	25,76	23,94
- з бюджетом	30436	75,40	24133	38,19	-37,22
- у тому числі з податку на прибуток	550	1,36	-	-	-1,36

Продовження табл. 2.16

3. Інша поточна дебіторська заборгованість	247	0,61	8485	13,42	12,81
4. Разом	40365	100	63211	100	x
5. Оборотні активи	84449	x	103973	x	x
Частка дебіторської заборгованості в оборотних активах, %	x	47,8	x	60,8	13,1

* Джерело: Звіт про фінансовий стан 2012р. – 2014р. ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»

**Наявність, склад та структура пасивів ТОВ «СОП «Михайлівське»
(2012 – 2014рр.)***

Показники	Роки						Відхилення(+, -) 2014р. до 2012р.	
	2012		2013		2014			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	314	1,95	314	1,31	314	0,66	-	-1,29
Додатковий капітал	2095	13,03	-	-	-	-	-2095	-13,03
Нерозподілений прибуток(непокритий збиток)	13294	82,71	12156	50,91	28680	60,50	15386	-22,21
Разом	15703	97,69	12470	52,22	28994	61,16	13291	-36,53
Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Довгострокові кредити банків	-	-	-	-	-	-	-	-
Цільове фінансування	-	-	-	-	2	0,01	2	0,01
Страхові резерви	-	-	-	-	466	0,97	466	0,97
Разом	-	-	-	-	468	0,98	468	0,98
Поточні зобов'язання і забезпечення								
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	4	0,02	4002	16,76	7587	16,00	7583	15,98
розрахунками з бюджетом	37	0,23	45	0,19	98	0,21	61	-0,02
розрахунками зі страхування	106	0,66	153	0,64	103	0,22	-3	-0,44
розрахунками з оплати праці	225	1,40	314	1,32	210	0,44	-15	-0,96
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	-	-	-	-	17	0,03	17	0,03
Інші поточні зобов'язання	-	-	6895	28,87	9936	20,96	9936	20,96

Продовження табл. 2.16

Разом	372	2,31	11409	47,78	17951	37,86	17579	35,55
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваннями для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	16075	100,0	23879	100,0	47413	100,0	31338	x

*Джерело: Звіт про фінансовий стан №1

**Наявність, склад та структура пасивів ТОВ Агрокомплекс «Зелена
долина» (2012 – 2014рр.)**

Показники	Роки						Відхилення(+,-) 2014р. до 2012р.	
	2012		2013		2014		тис. грн.	%
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	3128	3,2	3128	2,85	3128	3,95	-	0,75
Додатковий капітал	14129	14,5	13911	12,64	-	-	-14129	14,5
Капітал у дооцінках	-		-		10184	12,9	10184	12,9
Резервний капітал	782	0,81	782	0,81	782	0,98	-	0,17
Нерозподілений прибуток(непокритий збиток)	79552	81,5	92195	83,8	61052	77,27	-18500	-4,23
Разом	97591	100	110016	100	79003	100	-22445	x
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Довгострокові кредити банків	26700	100	27224	13,1	167680	48,23	140980	-51,77
Цільове фінансування	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	-	-	180493	86,9	180040	51,77	180040	51,77
Страхові резерви	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	26700	100	207717	100	347720	100	140527	x
III. Поточні зобов'язання і забезпечення								
Короткострокові кредити банків	-	-	14183	20,5	16890	31,82	16890	31,82
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	23227	12,56	37223	53,95	15255	28,73	-7972	16,17
розрахунками з бюджетом	235	0,13	-	-	349	0,65	114	0,52

Продовження табл. 2.17

розрахунками зі страхування	569	0,30	655	0,94	19	0,03	-550	-0,27
розрахунками з оплати праці	1087	0,58	1646	2,38	1178	2,22	91	1,64
Поточна кредиторська заборгованість за отриманими авансами	-	-	-	-	2637	4,96	2637	4,96
Інші поточні зобов'язання	14469	78,55	15287	22,15	15759	29,68	1290	
Разом	184820	100	68994	100	53087	100	12500	x
IV.Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами,утримуваннями для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	489609	100	516727	100	479840	100	-9760	x

*Джерело: Звіт про фінансовий стан №1

**Наявність, склад та структура пасивів ТОВ «Вінницький комбінат
хлібопродуктів №2» (2012 – 2014рр.)**

Показники	Роки						Відхилення(+,-) 2014р. до 2012р.	
	2012		2013		2014		тис. грн.	%
	тис. грн	%	тис. грн.	%	тис. грн	%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	78	0,46	78	0,27	78	0,11	-	-0,35
Додатковий капітал	-	-	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	16802	99,53	28501	99,72	67862	99,89	51060	0,36
Разом	16880	100	28579	100	67040	100	51060	x
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Довгострокові кредити банків	42000	97,61	42000	96,83	42000	96,6	-	-1,01
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1028	3,38	1374	3,16	1476	3,39	448	0,01
Разом	43028	100	43374	100	43476	100	448	x
III. Поточні зобов'язання і забезпечення								
Короткострокові кредити банків	1028	10,37	-	-	-	-	1028	10,37
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	2134	21,53	8948	71,83	8641	32,96	6507	11,43
розрахунками з бюджетом	166	1,67	981	7,87	3658	15,1	3492	13,43
розрахунками зі страхування	264	2,66	370	2,97	474	1,8	210	-0,86
розрахунками з оплати праці	733	7,39	771	6,18	897	3,42	164	-3,97

Продовження табл. 2.18

Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	4763	48,06	948	7,61	7467	28,49	2704	-19,57
Інші поточні зобов'язання	822	8,29	438	3,51	3215	12,26	2393	3,97
Разом	9910	100	12456	100	26209	100	16299	x
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	69818	100	84409	100	137625	100	67807	x

*Джерело: Звіт про фінансовий стан №1

Аналіз структури фінансового кредиту досліджуваних аграрних підприємств в 2014 році*

Вид кредиту	На поч. року	Питома вага, %	На кін року	Питома вага, %	Відхилення (+,-)
ТОВ «СОП «Михайлівське»					
Довгострокові кредити банків	-	-	-	-	-
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-
<i>Загальна сума кредитів</i>	-	-	-	-	-
ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина»					
Довгострокові кредити банків	27224	14,13	167680	90,85	140456
Короткострокові кредити банків	144183	84,12	16890	9,15	-127293
<i>Загальна сума кредитів</i>	171407	x	184570	x	13163
ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»					
Довгострокові кредити банків	42000	1	42000	1	-
Короткострокові кредити банків	-	-	-	-	-
<i>Загальна сума кредитів</i>	42000	x	42000	x	-

*Джерело: Звіт про фінансовий стан 2014р. ТОВ «СОП «Михайлівське», ТОВ Агрокомплекс «Зелена долина», ТОВ «Вінницький комбінат хлібопродуктів №2»

Форми та способи проведення оцінки активів підприємства*

Форми проведення	Способи проведення оцінки	Суб'єкти оцінки	Оформлення відносин	Нормативні документи	Підстава для відображення у бухгалтерському обліку
1	2	3	4	5	6
Внутрішня	Одноосібно бухгалтером	Бухгалтер	Трудовий договір (контракт)	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Методичні рекомендації	Первинні документи, які супроводжують рух активів, або документи, які засвідчують ринкову вартість майна (прайс-листи, довідники, рекламні проспекти підприємств-виробників, галузеві збірники цін; договори купівлі-продажу (при регулярній торгівлі такими активами)
	Шляхом створення внутрішнього підрозділу з оцінки – комісії з оцінки підприємства за участю фахівців з маркетингу, технологій тощо	Комісія з оцінки активів	Трудовий договір (контракт)	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності	Затверджені керівником розпорядчі документи: акти приймання об'єктів активів до обліку, списання з обліку, встановлення розміру справедливої вартості активів
	<p><i>Підходи до оцінки вартості активів підприємств:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – пооб'єктна (попредметна або індивідуальна) оцінка активів підприємства та його зобов'язань; – оцінка сукупної вартості активів підприємства як цілісного майнового комплексу (оцінка бізнесу) або оцінка підприємства як цілісного майнового комплексу 				

1	2	3	4	5	6
Зовнішня	Шляхом залучення незалежної оціночної організації або незалежного оцінювача	Фахівці з оцінки майна: підприємства з оцінки – юридичні особи, фізична особа – оцінювач, що має відповідний сертифікат і ліцензію	Цивільно-правовий договір (договір на надання послуг)	Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”, Національні стандарти оцінки, Міжнародні стандарти оцінки	Документи, які засвідчують факт надання послуг з незалежної оцінки майна (договір з незалежним оцінювачем, акт про виконання робіт, висновок про вартість майна)
	Шляхом залучення судового експерта (на комерційних засадах)	Судовий експерт	Цивільно-правовий договір (договір на надання послуг)	Закон України “Про судову експертизу”, Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”, Національні стандарти оцінки, Міжнародні стандарти оцінки	Документи, які засвідчують факт надання послуг з експерної оцінки майна (договір з судовим експертом, акт про виконання робіт, висновок про вартість майна)
Комбінована	Комбінація форм внутрішньої та зовнішньої форми оцінки, тобто прийняття рішення про те, що оцінка частини активів здійснюється із залученням зовнішніх спеціалістів – незалежних оцінювачів, а оцінка всіх інших об’єктів – внутрішніми фахівцями – бухгалтером або комісією з оцінки підприємства				

*Джерело:[36, 37].

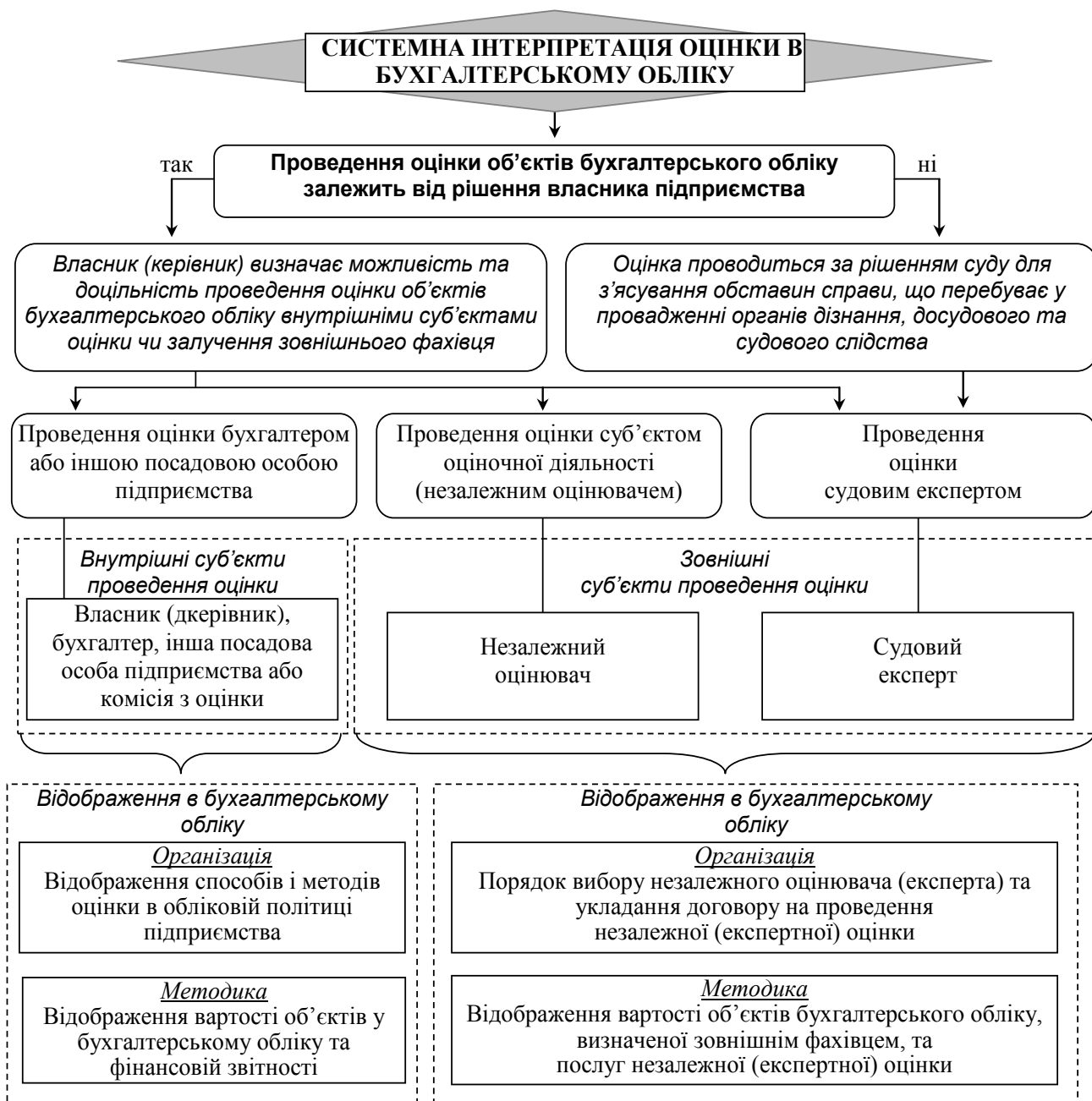


Рис. 3.4. Системна інтерпретація оцінки в бухгалтерському обліку

*Джерело: [21, 25].

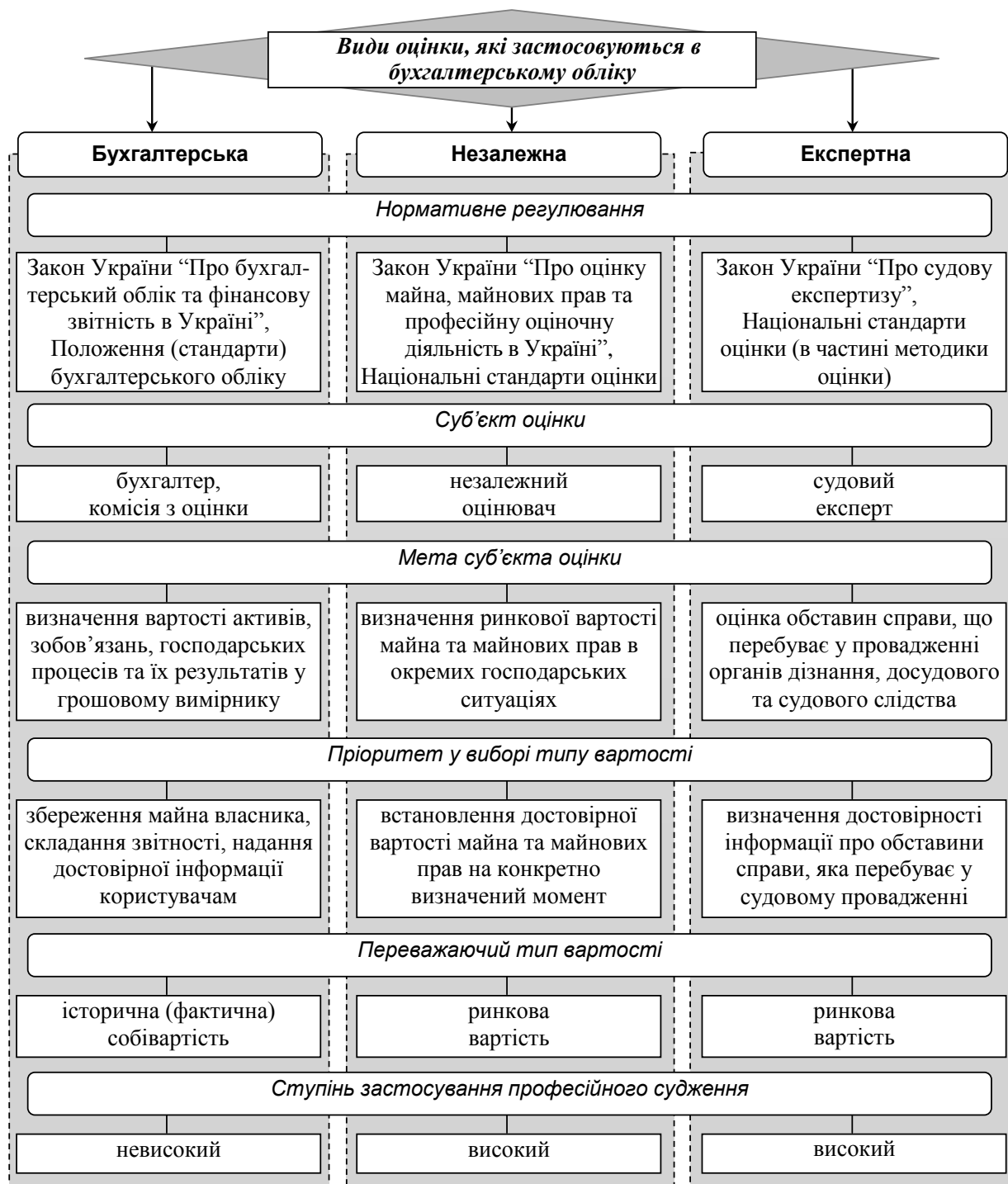


Рис. 3.6. Способи організації оцінки в обліковій політиці підприємства

*Джерело: [21, 25].



Рис. 3.7. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинництва

*Джерело: [23, 44].

Види оцінок біологічних активів на дату балансу*

<i>Вид оцінки біологічних активів</i>	<i>Характеристика</i>
1	2
Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, зменшена на суму витрат на збут, які пов'язані з продажем біологічних активів.
Ціна, що склалась на біологічні активи на активному ринку	Ціна визначається з врахуванням цінових пропозицій постійних підприємств-конкурентів
Остання ринкова ціна операції з біологічними активами	Така ціна актуальна за умови відсутності впливу внутрішніх та зовнішніх факторів економічного середовища
Ринкові ціни на подібні біологічні активи	При цьому підході необхідно враховувати індивідуальні особливості виробництва продукції
Справедлива вартість за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи	Підприємство самостійно встановлює та затверджує у відповідному наказі перелік додаткових показників, які характеризують ціни на біологічні активи
Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу	Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
Первісна вартість з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності	Первісна вартість довгострокових біологічних активів обчислюється у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», а поточних – П(С)БО 9 «Запаси»

*Джерело: [34].