

УДК 657.1

I.C. ТИВАНЮК, старший викладач
Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ОЦІНКИ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти оцінки елементів фінансової звітності за справедливою вартістю відповідно до вимог П(С)БО. Обґрунтовано організаційні засади обрання відповідної форми обліку для вітчизняних підприємств із застосуванням справедливої вартості.

Ключові слова: оцінка за справедливою вартістю, МСФЗ, П(С)БО, фінансова звітність, оцінка елементів фінансової звітності.

Постановка проблеми. Бажання України стати повноправним партнером у міжнародній спільноті, зокрема, отримання статусу члена Світової організації торгівлі, обумовлює необхідність урахування при формуванні вітчизняного нормативного забезпечення складання фінансової звітності відповідної міжнародної практики.

Сьогодні Україна вступила в низку економічних перетворень, активно проводяться реформи – політичні, економічні, соціальні. На саміті ЄС в Брюсселі 27 червня 2014 р. Україна і Євросоюз підписали угоду про асоціацію і вільну торгівлю. Бізнесу це має надати нові можливості розширити продаж товарів і послуг в ЄС, а також залучити іноземних інвесторів. Оцінивши та проаналізувавши умови угоди про асоціацію багато експертів-аналітиків вважають, що найближчим часом виникне необхідність імплементації парламентом України в українське законодавство майже 350 різного роду законодавчих документів ЄС. Ці закони стосуються також і європейських стандартів з обліку і аудиту. Саме зрозуміла, прозора, доступна, достовірна фінансова звітність робить підприємство конкурентоспроможним і привабливим на інвести-

ційному ринку. Як зазначає С.А. Кузнецова [7], збільшення обсягів іноземних інвестицій в Україну перш за все залежить від спроможності українських компаній забезпечити довіру партнерів та зовнішнє фінансування через уживання заходів до впровадження ефективної системи корпоративного управління.

Бухгалтерський облік є головним джерелом інформації під час складання фінансової звітності, тому сьогодні одним із важливих завдань обліку стає організація на підприємстві саме такого процесу збору, реєстрації, накопичення, оцінювання та відображення у звітності інформації про фінансовий стан підприємства, який міг би надати користувачам інформацію про ринкову вартість підприємства. Це можливо, якщо застосовувати під час складання фінансової звітності оцінку активів та зобов'язань за справедливою вартістю. Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана під час продажу активу або сплачена під час передачі зобов'язання на поточних ринкових умовах на організованому ринку між учасниками ринку на дату складання фінансової звітності. Отже, використовуючи оцінку за справедливою вартістю підприємство має можливість відображати ринкову вар-

тість елементів фінансової звітності. В умовах хаотичного економічного середовища використання справедливої вартості як оцінки дасть змогу виконувати основну функцію бухгалтерського обліку – інформатизацію користувачів, тому що з точки зору достовірності інформації сьогодні історична вартість не завжди оптимальна, наприклад, якщо оцінювати довгострокові активи в умовах інфляції, то їх номінальна вартість буде сильно відрізнятися від реальної. Але сьогодні виникає чимало питань з приводу практичного аспекту застосування оцінки за справедливою вартістю під час складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Впровадження у вітчизняні стандарти «справедливої вартості» пов'язане із потребою відображення у фінансовій звітності наближеної до реальної вартості активів підприємства, хоча суб'єктивність та неоднозначність такого підходу не дають змоги оцінити вартість підприємства. При цьому М.І. Бондар стверджує, що оцінка підприємства за ринковою вартістю базується на двох принципових підходах: ринкової оцінки активів підприємства і поточної ринкової оцінки капіталу [1, с. 12]. У той же час В.М. Жук [2, с. 390] наголошує, що оцінка активів за справедливою вартістю хоча і викликає труднощі на практиці, проте має величезне значення для інвестиційної привабливості.

Поряд із цим в сучасних умовах стан використання оцінки за справедливою вартістю характеризується такими негативними явищами, як неузгодженість у визначенні змісту і термінології, нерегульованість методики визначення справедливої вартості, недосконалість узагальнення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку для потреб прийняття ефективних управлінських рішень. Отже, питання оцінки залишається дискусійним та водночас ключовим у бухгалтерському обліку.

Метою статті є систематизація нормативних вимог та теоретичних підходів до застосування оцінки за справедливою

вартістю в Україні; обґрунтування організаційних засад обрання форми обліку для вітчизняних підприємств із застосуванням справедливої вартості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні з розвитком ринкових відносин актуальність бухгалтерського обліку за справедливою вартістю зростає, тому що користувачі фінансової звітності потребують достовірної інформації про ринкову вартість підприємства.

Визначення поняття справедливої вартості у вітчизняному обліку було відкориговане у 2013 р., його наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», за якими «справедлива вартість» – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Ці зміни було внесено у зв'язку із появою МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». За МСФЗ 13 «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. Крім того, цей стандарт дає чітке визначення поняття «звичайної операції» – це операція, яка передбачає відкрите пропонування на ринку протягом періоду до дати оцінки для здійснення маркетингової діяльності, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами або зобов'язаннями [6].

Але виходячи з визначення «справедливої вартості» у вітчизняному законодавстві стає незрозумілим, яким чином необхідно визначати справедливую вартість, бо в П(С)БО відсутнє розшифрування поняття «звичайні умови».

Можна зробити припущення, що тлумачення терміна «звичайні умови» містяться в Податковому кодексі України. З 2013 р. було змінено ст. 39 Податкового кодексу, яка регулює та встановлює порядок розрахунку та використання «звичайних цін». За змістом цей порядок схожий на механізм встановлення «справедливої вартості». Ще одна з причин такого припущення – постійне прагнення за-

конотворців зблизити податковий та бухгалтерський обліки, для цього вносяться відповідні зміни в законодавство. Але таке об'єднання неможливе хоча б з тих причин, що для цілей податкового обліку важлива лише історична вартість, підкріплена первинними документами, тоді як справедлива вартість розраховується із використанням аналітичних, статистичних та інших даних про вартість об'єкта оцінки на ринку сьогодні. У такому випадку поняття «справедливої вартості», визначене у П(С)БО за своєю сутністю, не відповідає загальним вимогам МСФЗ. Отже, це питання має бути відкориговане на законодавчому рівні.

Крім того, чимало питань сьогодні виникає у обліковців та науковців під час визначення справедливої вартості біологічних активів. Необхідно відзначити, що оцінка за справедливою вартістю зазвичай не використовується на підприємстві. Проведення попередніх досліджень обліку біологічних активів на вітчизняних підприємствах дозволило констатувати:

1) нестабільність державної політики щодо формування державних закупівельних цін на сільськогосподарську продукцію;

2) недоступність інформації щодо вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку;

3) відсутність методичного забезпечення механізму формування справедливої вартості певних об'єктів обліку;

4) обмеження доступу аграрних підприємств до біржового ринку сільськогосподарської продукції, що обмежує інформацію відносно ринкових цін, на підставі яких має формуватися справедлива ціна тощо.

Крім того, спеціалісти, які здійснюватимуть таку роботу, повинні володіти знаннями і методиками, що застосовуються в професійній оцінювальній діяльності та маркетинговій роботі.

На думку В.М. Жука [2, с. 295], у зв'язку зі складністю визначення справедливої вартості необхідно відображати біологічні активи та сільськогосподарську

продукцію за фактичною або плановою собівартістю. З іншого боку, він зазначає, що сільськогосподарські підприємства, як і будь-які інші, претендують на інвестиції. Але інвесторів цікавлять не минулі витрати на створення активів, а здатність їх генерувати грошові потоки в майбутньому. Це ще раз підтверджує той факт, що вітчизняний облік та звітність потребують використання справедливої вартості, але законодавчо неузгоджені питання не дають змогу це виконувати.

У своїх дослідженнях Л.Г. Ловінська [2, с. 118] виділяє сильні та слабкі сторони справедливої вартості, зазначаючи, що сильною стороною справедливої вартості є те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. Слабкою стороною справедливої вартості є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджена документально. Крім того, вона певною мірою «сприяє» порушенню принципу обачності, дотримання якого вимагається при складанні фінансової звітності.

Необхідність застосування оцінки активів за справедливою вартістю у вітчизняному обліку багаторазово зустрічається у законодавстві. У табл. 1 наведено перелік П(С)БО, які вимагають оцінки за справедливою вартістю.

Як зазначено в табл. 1, одинадцять нормативних актів вимагають застосування справедливої вартості під час оцінювання активів підприємства, але відсутність чіткого механізму її визначення часто робить цей процес неможливим.

Ще однією причиною небажання застосовувати справедливу вартість є особливість української ділової культури. У розумінні вітчизняного бухгалтера навряд чи буде «справедливим» те, що, по-перше, протирічить букві закону, а по-друге, не підтверджується первинним (історичним) обліком. Небагато обліковців сьогодні замислюється над тим, як відобразити у фінансовій звітності реальну вартість підприємства. Крім того, у зв'язку із склад-

Таблиця 1

Перелік П(С)БО, які вимагають під час обліку оцінки за справедливою вартістю

| Назва стандарту | Сфера застосування |
|--------------------------------------|---|
| П(С)БО 7 «Основні засоби» | Формування первісної вартості ОЗ, що безплатно отримані, внесені до статутного капіталу підприємства, отримані в обмін на подібний (неподібний) об'єкт. Переоцінка основних засобів |
| П(С)БО 7 «Нематеріальні активи» | Формування первісної вартості НА, що придбані в результаті обміну на подібний (неподібний) об'єкт, безплатно отримані, внесені до статутного капіталу підприємства, отримані внаслідок об'єднання підприємств. Переоцінка нематеріальних активів |
| П(С)БО 9 «Запаси» | Формування первісної вартості запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, одержані підприємством безплатно, придбані у результаті обміну на подібні (неподібні) запаси |
| П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» | Визнання собівартості фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на цінні папери власної емісії. Порядок визнання фінансових інвестицій на дату балансу |
| П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» | Під час визнання вартості фінансових інструментів (у результаті обміну, реалізації та ін.). Під час оцінки фінансових інструментів. Під час обліку хеджування |
| П(С)БО 14 «Оренда» | Облік фінансової оренди |
| П(С)БО 10 «Об'єднання підприємств» | Визначення вартості придбаних, ідентифікованих активів і зобов'язань |
| П(С)БО 22 «Вплив інфляції» | Порядок коригування показників балансу |
| П(С)БО 30 «Біологічні активи» | Формування первісної вартості під час надходження як безплатно одержаних, одержаних як внесок до статутного капіталу. Формування первісної вартості додаткових біологічних активів |
| П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» | Оцінка вартості інвестиційної нерухомості |
| П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» | Визнання та оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій |

ністю податкового законодавства, постійним контролем з боку фіскальних органів більшість підприємств зацікавлені в податковому обліку та наближають свій облік, скоріше, до виконання саме вимог.

Доки не буде внесено законодавчих змін з урегулювання справедливої вартості під час складання фінансової звітності за вимогами вітчизняних стандартів, альтернативним виходом використання справедливої вартості для відображення реальної вартості активів та зобов'язань є використання МСФЗ.

Процес впровадження складення фінансової звітності із застосуванням справедливої вартості необхідно розпочинати із визначення форми ведення такого обліку: паралельний облік чи трансформація фінансової звітності. На рис. 1 зображено критерії такого вибору.

Першим критерієм виступає періодичність надання інформації про активи та капітал підприємства, оцінені за справедливою вартістю. Якщо щорічно – достатньо проведення щорічної трансформації обліку, якщо щоквартально, щомісячно, щоденно – виникає потреба у веденні паралельного обліку.

Другий критерій – наявність додаткових фінансових ресурсів. Ведення паралельного обліку потребує розробки та впровадження програмного забезпечення з урахуванням діяльності підприємства. Сьогодні ринок пропонує відповідні бухгалтерські програми, але всі вони потребують додаткового налаштування під господарську діяльність підприємства.

Третій критерій – наявність висококваліфікованих спеціалістів з обліку за МСФЗ. Якщо керівництво підприємства

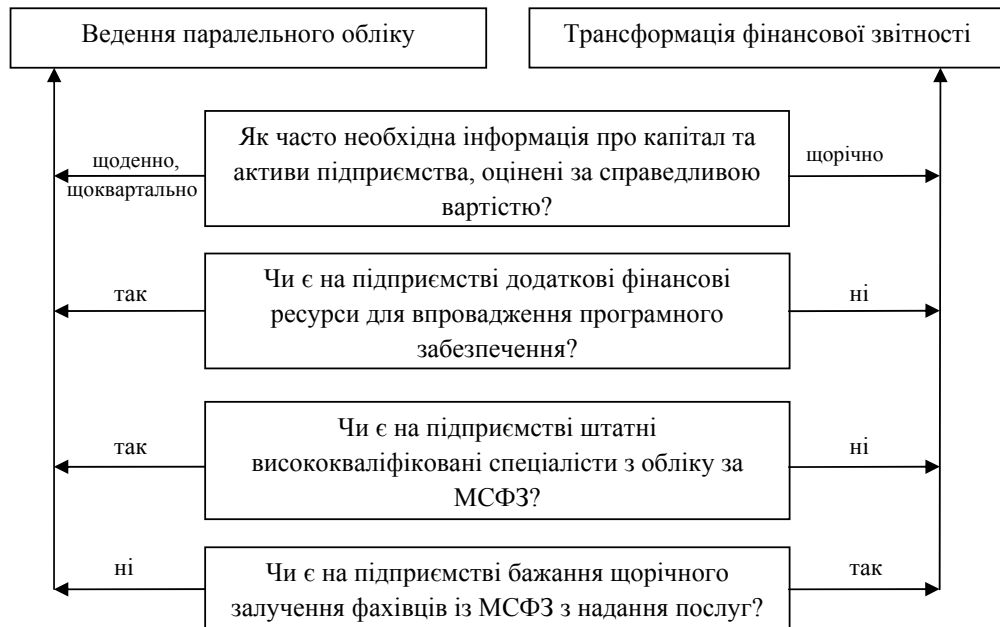


Рис. 1. Алгоритм обрання форми ведення обліку із застосуванням справедливої вартості

розуміє сучасність та необхідність отримання щоденної достовірної інформації, воно погоджується або на оплату підвищення кваліфікації вже існуючого персоналу, або прийняття на роботу спеціалістів. У випадку формального підходу до фінансової звітності із застосуванням оцінки за справедливою вартістю підприємству достатньо обмежитися проведенням щорічної трансформації звітності.

Четвертим критерієм виступає бажання керівництва щодо підтримання рівня конфіденційності інформації на підприємстві. Якщо власників не бентежить факт можливості розповсюдження інформації про підприємство, вони можуть щорічно долучати сторонніх фахівців із МСФЗ із надання послуг щодо трансформації звітності.

Залежно від обраного виду обліку підприємство впроваджує реформування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Під час паралельного обліку необхідно запровадити на підприємстві:

1) зміну ідеології бухгалтерського обліку;

2) перегляд норм облікової політики підприємства;

3) зміну робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку;

4) нову організацію аналітичного обліку;

5) відокремлення в окремі підсистеми управлінського та податкового обліку;

6) зміну руху потоків інформації та аналітичної обробки цієї інформації.

Під час трансформації фінансової звітності необхідно запровадити такі дії:

1) проведення аналізу застосовуваної облікової політики та стану бухгалтерського обліку;

2) аналіз рівня використання оцінки за справедливою вартістю на підприємстві;

3) аналіз рахунків оборотно-сальдового балансу та підготовка робочих документів, за якими може бути сформовано оцінку за справедливою вартістю;

4) складання і узгодження коригуючих та рекласифікаційних проводок;

5) внесення коригуючих проводок;

6) підготовка робочих таблиць для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ;

7) підготовка форм фінансової звітності.

Результатом застосування оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю під час складання фінансової звітності буде:

1) отримання обліку, який дасть змогу надавати актуальну та дійсну інформацію про вартість підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам фінансової звітності;

2) можливість підприємства виходити на міжнародний інвестиційний ринок;

3) можливість приймати управлінські рішення, які обґрунтовані реальним фінансовим становищем підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Незважаючи на те, що Україна прагне до зближення вітчизняного обліку з вимогами МСФЗ, поняття «справедливої вартості» в українських стандартах обліку є недостатньо розкритим та зрозумілим для використання.

Під час складання фінансової звітності із застосуванням оцінки за справедливою вартістю необхідно використовувати вимоги МСФЗ з обранням відповідної форми обліку: паралельний облік чи трансформація фінансової звітності. Кожен із обраних облікових процесів потребує реформування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Процес практичного застосування справедливої вартості є достатньо складним та трудомістким і потребує додаткового вивчення.

В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты оценки элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости в соответствии с требованиями П(С)БУ. Обоснованы организационные подходы при выборе формы учета для отечественных предприятий с применением справедливой стоимости при оценке элементов финансовой отчетности.

Ключевые слова: *оценка по справедливой стоимости, МСФО, П(С)БУ, финансовая отчетность, оценка элементов финансовой отчетности.*

The theoretical and practical aspects of measurement of financial statement elements on fair value, according to Ukrainian legislation have been considered. The algorithm for choosing the form of accounting with usage of fair value has been developed.

Key words: *fair value, IFRS, PSA, financial statement, measurement of financial statement elements.*

Одержано 5.09.2014.

Список використаних джерел

1. Бондар М.І. Вартісне оцінювання підприємства і його вплив на формування облікової інформації [Текст]: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення підприємством», м. Луцьк, 29–30 червня 2010 р.: тези доповідей. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – С. 12–13.

2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В.М. Жук; ННЦ Ін-т аграрної ек-ки. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.rada.gov.ua/>

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.rada.gov.ua/>

5. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / Л.Г. Ловінська. – КНЕУ, 2006. – 252 с.

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

7. Kuznetsova S. and Kuznetsov A. «The Information Perspective of Management Accounting in Ukraine: The Synergistic Approach and Arrow's Impossibility Theorem», in World Journal of Social Sciences. – Vol. 4. – No. 1. – March 2014 Issue. – Pp. 140–153.