

УДК 657

ВЛАСЮК С.В., здобувач

Науковий керівник – **ГОЛЯЧУК Н.В.**, канд. екон. наук

Луцький національний технічний університет

sveta-w@ukr.net

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (МСФЗ) НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

У статті наведені особливості агробізнесу, що позначаються на складанні звітності. Проведено порівняння обліку сільськогосподарської продукції та біологічних активів за українською системою стандартизації бухгалтерського обліку та МСФЗ. Обґрунтовано необхідність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відтворювальних та невідтворювальних біологічних активів за МСФЗ. Доведено доцільність окремого ведення обліку споживчих та плодоносних біологічних активів, оскільки це необхідно для коректного визначення їх справедливої вартості.

Ключові слова: агробізнес, сільськогосподарська продукція, біологічні активи, МСФЗ.

Постановка проблеми. Прагнення України стати членом Європейського Союзу вимагає перегляду чинного законодавства, удосконалення системи обліку та звітності через обов'язкове застосування МСФЗ.

Процес переходу сільськогосподарських підприємств на МСФЗ є досить складним. Як правило, великі сільгоспідприємства – це підприємства, що працюють ще з часів СРСР. Велика кількість основних засобів, що знаходиться в них на балансі, фактично є амортизованою за П(С)БО, але і надалі планується їх використання у господарській діяльності. Застосування МСФЗ потребує незалежної оцінки основних засобів, а це, як правило, дорогавартісна процедура.

Наступною особливістю агропромислового бізнесу є його сезонність, що позначається на складанні звітності. Наприклад, закупка сировини проходить в одному періоді, а їх запуск у виробництво – в наступному. Таким чином, під час складання звітності потрібно закладати визначені коригування, які враховують особливості бізнес-процесу.

Ще однією важливою особливістю є ціноутворення на продукцію сільського господарства. Ціни – залежні від ринку і можуть коливатися протягом достатньо короткого періоду, і, таким чином, непередбачувано впливати на результати діяльності за рік.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми застосування МСФЗ на сільськогосподарських підприємствах досліджували такі вчені: С.Ф.Голов [3], В.М. Жук [4], А.А. Костякова [5], Л.К.Сук [6], В.М. Метелиця [7] та інші.

Метою дослідження є визначення основних відмінностей між українською системою стандартизації бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами відносно обліку сільгосппродукції та біологічних активів.

Матеріали та методика дослідження. Теоретичною та методологічною базою дослідження слугували праці вітчизняних вчених, нормативні документи. У процесі дослідження використовувалися наукові методи узагальнення та порівняння.

Результати дослідження та їх обговорення. В основу П(С)БО 30 “Біологічні активи”, що і врегулює питання обліку сільськогосподарської діяльності в Україні, покладений МСФЗ 41 “Сільське господарство”. Жоден з українських стандартів не отримувал стільки критики від теоретиків та практиків як П(С)БО 30. Методика визнання, оцінки та розкриття інформації сільськогосподарської діяльності за вітчизняним та міжнародним стандартами має як схожість, так і розбіжності. Відмінності у загальних положеннях наведені в таблиці 1.

Таблиця 1 – Основні відмінності між П(С)БО та МСФЗ щодо біологічних активів та сільгосппродукції у загальних положеннях*

№ п/п	Позиція	П(С)БО 30 “Біологічні активи”	МСФЗ 41 “Сільське господарство”
1.	Виключення зі сфери дії у відповідному стандарті: земля і нематеріальні активи	Виключення відсутні	Відповідно до п.2 цей стандарт не поширюється на: - землю, яка має відношення до сільгоспдіяльності; - нематеріальні активи, пов’язані сільськогосподарською діяльністю
2.	Призначення сільгосппродукції	П.4 визначено призначення с.-г. продукції (продаж, переробка, внутрішнє споживання)	Не визначено
3.	Визначення біологічних активів: можливість надавати продукцію, активи та приносити вигоди	П.4 П(С)БО 30	Відсутні спеціальні пункти у стандарті щодо такої можливості біологічних активів
4.	Кількісні та якісні зміни за біо-трансформації	Не конкретизовані	П.5 МСФЗ 41 передбачені такі процеси: ріст, дегенерація, продукування та відтворення
5.	Визначення витрат на продаж	Включення до витрат комісійних винагород продавцям і непрямих податків, що сплачуються після реалізації продукції (п.4. П(С)БО 30)	Неможливість включення фінансових витрат і витрат на податки на прибуток (п.5 МСФЗ 41)
6.	Категорії: - довгострокові біологічні активи; - додаткові біологічні активи; - поточні біологічні активи	П.4. П(С)БО 30 визначені як окремі поняття	Не визначено
7.	Наявність контролю як умова визнання біологічного активу або с.-г. продукції	Не визначено	Обов’язкова умова визнання (п.10 МСФЗ 41); окреме пояснення контролю у вигляді прикладу наведено у п.11 МСФЗ 41

*Складено за джерелами [1, 2].

Основні відмінності між практикою визнання та оцінки біологічних активів та сільгосппродукції в Україні та МСФЗ наведені у таблиці 2.

Основна проблема в цьому випадку пов’язана зі способом розрахунку справедливої вартості кожної групи. За наявності активного ринку основою є ринкова вартість активу. Але при цьому варто враховувати те, що порядок визначення справедливої вартості для плодоносних та неплодоносних, зрілих та незрілих біологічних активів може бути різним.

Для визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції застосовують ті ж правила, що і для біологічних активів. При цьому справедлива вартість визначається на момент збору сільськогосподарської продукції, тобто якщо протягом сезону продукція збирається декілька разів, то справедливу вартість потрібно визначити для кожного такого збору.

Існують відмінності і у класифікації доходів та витрат від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції, зокрема: згідно із п.18, 21 П(С)БО 30 вони визнаються як інші операційні доходи (витрати), а відповідно до п.26,28 МСФЗ 41 – включаються у прибуток (збиток) періоду.

У сферу дії МСФЗ 41 (п.1 в) входить облік сільгоспсубсидій, правила обліку яких описані у п.34-38 МСФЗ 41. У п.23 П(С)БО 30 дано лише посилання на норми П(С)БО 15 щодо цільового фінансування.

Таблиця 2 – Основні відмінності між П(С)БО та МСФЗ щодо визнання та оцінки біологічних активів та сільгосппродукції *

№ п/п	Позиція	П(С)БО 30 “Біологічні активи”	МСФЗ 41 “Сільське господарство”
1.	Об’єкт обліку	Окремий вид біологічних активів або їх група (п.6 П(С)БО 30).	Чітко не стандартизовано. П.15 МСФЗ 41 лише згадується про корисність групування біологічних активів або сільськогосподарської продукції для цілей оцінки
2.	Визначення первісної вартості	Первісна вартість формується відповідно до П(С)БО 7 або П(С)БО 9 (п.7 П(С)БО 30)	За справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж (п.12 МСФЗ 41)
3.	Визначення первісної вартості безоплатно	За справедливою вартістю з врахуванням необхідних витрат (п.8 П(С)БО 30)	Спеціальні правила оцінки відсутні

	отриманих біологічних активів		
4.	Оцінка біологічних активів, отриманих як внесок до статутного капіталу	За погодженою засновниками справедливою вартістю з врахуванням необхідних витрат (п.8 П(С)БО 30)	Спеціальні правила оцінки відсутні
5.	Оцінка додаткових біологічних активів за первісного визнання	Спеціальні правила: або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати за продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 (п.9 П(С)БО 30)	Загальні правила: за справедливою вартістю мінус витрати на продаж (п.12 МСФЗ 41) і тільки як виняток – за собівартістю (п.30 МСФЗ 41).
6.	Вплив на оцінку біологічного активу податкового статусу суб'єкта господарювання	Якщо суб'єкт господарювання є платником податку на прибуток, то він може оцінювати довгострокові біологічні активи за первісною вартістю з врахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; для поточних та додаткових біологічних активів – за первісною вартістю (п.11 П(С)БО 30).	Не впливає на оцінку

*Складено за джерелами [1,2].

Основні відмінності щодо розкриття інформації у примітках до фінансової звітності на сільгосппідприємствах наведені у таблиці 3.

Таблиця 3 – Основні 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	Розкриття інформації: групування біологічних активів	У п.25 П(С)БО 30 наведений перелік таких груп	П.43-45 МСФЗ 41 наведений перелік груп, що носять рекомендаційний характер
2	Розкриття інформації: щодо зобов'язань з розробки або придбання біологічних активів у майбутньому	П.26.5 П(С)БО 30 зобов'язує розкривати інформацію щодо сум укладених договорів на придбання біологічних активів у майбутньому	Надання інформації необхідне (п.49 б МСФЗ 41).
3	Розкриття інформації: стратегія управління фінансовими ризиками, пов'язаними з господарською діяльністю	Розкриття інформації не передбачено	Надання інформації необхідне (п.49 в МСФЗ 41).

*Складено за джерелами [1, 2].

У практичній діяльності найчастіше виникають питання у спеціалістів саме стосовно класифікації біологічних активів та визначення 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 і дасть можливість скоротити час формування звітності. За основу сільгосппідприємство 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.

Разом з тим, впровадження МСФЗ на сільськогосподарських підприємствах спричинить надходження іноземних інвестицій у прогресивні технології вирощування сільськогосподарської продукції, що в майбутньому негативно позначиться на родючості ґрунтів. Тому актуальним залишається питання відображення та висвітлення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відтворювальних та невідтворювальних біологічних активів за МСФЗ.

Висновки. На основі наведеного вище відзначимо, що перехід сільськогосподарських підприємств України на застосування МСФЗ має бути поступовим та зваженим, з врахуванням національних особливостей та потреб господарювання, а не бездумним копіюванням зарубіжних напрацювань.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/929_027.

3. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення/ С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит.–2009.–№ 8–9.–С.43–60.
4. 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.
5. Костякова А.А. Облік сільськогосподарської діяльності у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності / А.А. Костякова // Облік і фінанси АПК. – 2011.– №4.– С.15–18.
6. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК.– 2006.– №9–10.– С.128–134.
7. Метелиця В.М. Облік сільськогосподарської діяльності за МСФЗ 41 “Сільське господарство” / В.М. Метелиця // Агробізнес сьогодні. – 2011.– №20 (219).

Особенности применения МСФО на сельскохозяйственных предприятиях Украины

С.В. Власюк

В статье приведены особенности агробизнеса, сказывающиеся на составлении отчетности. Проведено сравнение учета сельскохозяйственной продукции и биологических активов с украинской системой стандартизации бухгалтерского учета и МСФО. Обоснована необходимость отображения в бухучете и финансовой отчетности отображающих и неотображающих биоактивов по МСФО. Доказана целесообразность отдельного ведения учета потребительских и плодоносных биоактивов, т.к. это необходимо для корректного определения их справедливого оценивания.

Ключевые слова: сельскохозяйственная продукция, биологические активы, МСФО.

Надійшла 03.10.2013.