

УДК 657.1.012

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

*Є. В. Калюга, доктор економічних наук, професор\**

*Розглянуто основні проблеми нормативно-правового забезпечення реформування бухгалтерського обліку в Україні порівняно з іншими країнами світу. Запропоновано структуру Стандарту «Біологічні активи» для державного сектору.*

***Державний сектор; нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку; метод визнання доходів, витрат, активів і зобов'язань та їх класифікація; біологічні активи.***

Розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні на сьогодні не повністю відповідає міжнародним стандартам. Крім того, у складі затверджених стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора відсутній стандарт «Біологічні активи», що не дозволяє вести облік біологічних активів відповідно до міжнародних принципів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у теорію, методологію й організацію бухгалтерського обліку діяльності сільськогосподарських організацій внесли відомі економісти, зокрема С. М. Альошина, П. Й. Атамас, М. Г. Белов, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гізатуліна, Л. О. Гуцайлюк, Р. Т. Джога, В. М. Жук, Т. І. Єфіменко, Г. Г. Кірейцев, С. О. Левицька, В. І. Лемішевський, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловинська, В. Б. Массаківський, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, І. Б. Стефанюк, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова, М. Г. Чумаченко та ін. Не зважаючи на вклад перелічених науковців, пи-

тання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі порівняно з іншими країнами світу залишається проблемним, а застосування обліку та оцінки біологічних активів – відсутнім.

**Мета дослідження** – визначити відповідність нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку державного сектора України іншим країнам світу та внести пропозиції щодо формування структури стандарту «Біологічні активи».

**Виклад основного матеріалу.** На сьогодні в Україні продовжується реалізація реформи в державному секторі, зміст якої спрямовано на підвищення ефективності та результативності витрачання коштів бюджетів усіх рівнів. Одним із напрямків реформи є розробка стандартів бухгалтерському обліку в державному секторі на підставі Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСБОДС), підготовка яких здійснюється Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (International Public Sector Accounting Standards Board, раніше – Комітет з державного сектору) Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC).

Проведений аналіз свідчить про існуючі розбіжності між вимогами МСБОДС і діючими документами системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі України. У результаті аналізу було встановлено часткову невідповідність вимог української системи до обліку та звітності в державному секторі та МСБОДС. Найбільш суттєві відмінності стосуються принципів і підходів до ведення обліку, зокрема багато концепцій, які лягли в основу МСБОДС, в Україні не використовуються. До них відносяться такі: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності, відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язаних із різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСБОДС.

Так, не виділені в окрему категорію такі об'єкти активів, як інвестиційна нерухомість та активи спадщини, резерви, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, не враховується і не відображається у звітності зменшення корисності активів. Оцінка об'єктів обліку за справедливою вартістю, характерна для МСБОДС [5], практично не застосовується в державному секторі України. Оцінка за поточною ринковою вартістю передбачена лише для активів, які отримуються за договорами дарування від юридичних та фізичних осіб комерційного сектору. Оцінку зобов'язань за справедливою вартістю не передбачено.

Переважно в суб'єктів державного сектору відсутня можливість вибору способів і методів обліку, використання професійного судження під час оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат, включення додаткових статей у встановлені форми звітності та виключення для них несуттєвих.

Проведені дослідження свідчать, що національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі розроблялися відповідно до цільової узгодженості МСБОДС в частині принципів та правил обліку, переліку

звітних форм. Такий підхід дозволив побудувати систему обліку та звітності державного сектору управління відповідно до змісту МСБОДС найбільш збалансовано й раціонально з точки зору витрат і вигід реформи, який буде реалізований, починаючи з 2015 р.

Стандарти обліку та звітності в державному секторі в Україні розроблялися як відокремлений пакет документів, аналогічний пакету П(С)БО в комерційному секторі. Пакет, до складу якого входять 19 розроблених українських стандартів обліку та звітності, у цілому відповідає МСБОДС за складом і структурою, застосування яких є актуальним і принесе істотні вигоди й переваги користувачам звітності. У деяких випадках здійснено об'єднання МСБОДС в один стандарт та виключено окремі стандарти, застосування яких зараз неактуальне.

Нині в системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку державного сектору відсутнє національне положення, яке регламентує облік операцій з біологічними активами. Розроблений МСФЗ 41 «Сільське господарство» для комерційного сектору, а на його підставі П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4] в Україні визначають порядок обліку, формування фінансової звітності та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю, що не охоплено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У МСФЗ 41 «Сільське господарство» синтезовані особливості сільського господарства в унікальній характеристиці сільськогосподарської діяльності як управління біотрансформацією [3], що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку. Дія стандарту поширюється на сільськогосподарську продукцію, яка заготовлюється з біологічних активів тільки до збору врожаю. Звідси виникає необхідність використання відповідно до МСФЗ 41 «Сільське господарство» моделі обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. Така модель обліку та оцінки дозволяє відображати наслідки біотрансформації в бухгалтерській (фінансової) звітності, що виражаються в зміні справедливої вартості біологічних активів. Оцінка біологічних активів у бухгалтерській (фінансовий) звітності за справедливою вартістю надасть можливість реальної оцінки фінансового стану та платоспроможності сільськогосподарських суб'єктів господарювання. Крім того, створюються умови для більш обґрунтованого аналізу ресурсного потенціалу та ефективного управління фінансово-господарською діяльністю сільськогосподарських організацій у тимчасовому й просторовому аспектах. Сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр діяльності, наприклад, сільське господарство, лісове господарство, щорічний або безперервний збір урожаю, вирощування фруктових садів і плантацій, квітництво й аквакультуру (включаючи рибництво). У цьому різні заходи мають деякі спільні риси, а саме:

- можливості для змін – живі тварини й рослини можуть бути біологічно перетвореними;
- управління змінами полегшує біологічні перетворення шляхом підвищення або, принаймні, стабілізації умов, необхідних для проведення процесу (наприклад, живильного рівня, вологості, температури, родючості

та світла), що відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності, зокрема від збирання врожаю;

- оцінка змін – зміни якості (щільність, жир, вміст білка й міцність волокна) або кількості (насіння, вага, кубічні метри, довжина й діаметр волокна, кількість нирок), які призвела до біологічних змін, вимірюється і контролюється.

Біологічна трансформація веде до відповідних результатів: зміни активів за рахунок зростання (збільшення кількості або якості тварин та рослин), деградація (зниження кількості або погіршення тварин чи рослин) або відновлення (створення додаткових тварини або рослини) сільськогосподарського виробництва.

У складі біологічних активів виділяються споживані біологічні активи – це активи, які збираються у вигляді сільськогосподарської продукції або продаються у вигляді біологічних активів. Прикладами споживаних біологічних активів є матеріальні оброблені засоби – тварини на відгодівлі, худоба, призначена для продажу, продукція зернових культур та ін. Плодоносні біологічні активи – усі інші біологічні активи, які не є споживаними, наприклад, велика рогата худоба молочного напрямку, багаторічні насадження (сади, виноградники тощо). Біологічні активи можна розділити на зрілі й незрілі. Зрілі біологічні активи, на відміну від незрілих, це активи, які набули ознак, щоб приступити до збору продукції, або можуть забезпечити збір продукції на регулярній основі.

Для ефективного розвитку аграрного сектора економіки України необхідно мати адекватну ринковим відносинам систему подання облікової інформації, що дозволяє з максимальною віддачею використовувати всі можливі ресурси сільськогосподарської організації. У сучасних умовах розвиток системи бухгалтерського обліку, спрямований на зближення вимог національних і міжнародних стандартів, сприяє більшій самостійності організації в питаннях вибору варіантів і методів ведення обліку. Сільськогосподарську діяльність доцільно розглядати як управління установою для біологічного перетворення живих тварин або рослин (біологічних активів) з метою продажу, отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. Серед інших положень розглядається порядок обліку біологічних активів у період росту, розпаду, виробництва та відновлення первісної вартості сільськогосподарської продукції на момент збору врожаю. Достовірність оцінки вимагає застосування справедливої вартості за вирахуванням очікуваних витрат з продажу з моменту визнання біологічних активів до наступного врожаю, за винятком випадків, коли справедливую вартість не можна достовірно оцінити під час первісного визнання. Також не розглядається переробка сільськогосподарської продукції після збору врожаю (наприклад, як обробка винограду для вина, вовни для пряжи тощо).

Необхідно зазначити, що в Україні принципи обліку та оцінки тварин і рослин [1], що включаються до складу біологічних активів, мають суттєві відмінності порівняно з міжнародною обліковою практикою, що виражається, переважно, у відсутності, у вітчизняному обліку державного сектору

самого поняття «біологічні активи», їх науково обґрунтованої класифікації, відокремленого відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у бухгалтерській (фінансовій) звітності, оцінки за ринково-орієнтованої справедливої вартості, що поширена в зарубіжній практиці обліку. У бухгалтерському обліку формується інформація про біологічні активи, яка не відповідає вимогам, що пред'являються до неї з боку зацікавлених користувачів звітності. Усе це зумовило необхідність внесення змін до системи бухгалтерського обліку й формування бухгалтерської (фінансової) звітності, а також доопрацювання в частині нормативно-правового регулювання біологічних активів. Таким чином, питання переходу на міжнародні принципи обліку та оцінки біологічних активів як і раніше залишається відкритим. Вирішенню цієї проблеми сприятиме розробка проекту стандарту НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» на підставі МСБОДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» із урахуванням окремих положень НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», НП(С)БОДС 123 «Запаси», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів», НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Запропонований проект стандарту НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» повинен містити 6 розділів – загальні положення, визнання та оцінка, неможливість надійної оцінки справедливої вартості, доходи та витрати сільськогосподарської діяльності, результат сільськогосподарської діяльності, розкриття інформації – та перехідні положення.

У першому розділі «Загальні положення» доцільно визначити сферу дії стандарту, напрями методичних засад формування інформації щодо біологічних активів, метод їх визнання та основні терміни, які необхідно застосовувати.

У другому розділі «Визнання та оцінка» визначити умови, коли біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, процес визнання справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції за цінами активного ринку; умови їх визнання за відсутності активного ринку; визначення первісної вартості безкоштовно отриманих біологічних активів; умови визнання довгострокових біологічних активів.

У третьому розділі «Неможливість надійної оцінки справедливої вартості» визначити оцінку біологічного активу із собівартості за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення; оцінку сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

У четвертому розділі «Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності» необхідно розкрити сутність визнання доходів та витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями.

У п'ятому розділі «Результат сільськогосподарської діяльності» визначити склад профіциту або дефіциту за період, у якому вони виникають, від реалізації запасів (сільськогосподарської продукції та біологічних активів);

збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів та дооцінки (уцінки) довгострокових біологічних активів.

Шостий розділ «Розкриття інформації» повинен визначати основні складові, які повинні розкриватися у фінансовій звітності. Кількісна інформація може супроводжуватися пояснювальними описами (характер діяльності, пов'язаний з кожною групою біологічних активів; нефінансові параметри або прогнозні показники в натуральному виразі щодо кожної групи біологічних активів на кінець періоду та обсягу виробленої сільськогосподарської продукції протягом періоду; розкриття інформації про методи та суттєві припущення, використані під час визначення справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції тощо).

У «Перехідних положеннях» потрібно зазначити, якщо організація спочатку визнає біологічні активи або сільськогосподарську продукцію за вживаним вперше методом нарахування, то вона зобов'язана відзвітувати про вплив первісного визнання цих активів, яке відображається як корегування початкового сальдо профіциту й дефіциту за період, у якому НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» був вперше прийнятий.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, ми вважаємо, що удосконалення нормативно-правового забезпечення в Україні, порівняно з іншими країнами світу, дозволить підняти на якісно новий рівень методологію бухгалтерського обліку, а запропонована структура Проекту НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» встановить порядок обліку й розкриття інформації стосовно сільськогосподарської діяльності та біологічних активів щодо питань, які не розглянуто в інших стандартах, протягом періоду зростання, виродження, виробництва та розмноження і порядок первісної оцінки сільськогосподарської продукції на час її збору. В основу стандарту покладено оцінку біологічних активів за справедливою вартістю за вираховуванням витрат на продаж з моменту первісного їх визнання до моменту збору продукції, окрім випадків, коли справедливую вартість не можливо достовірно оцінити під час первісного визнання.

### Список літератури

1. Дятлова А. Ф. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі на Основі МСФЗ / А. Ф. Дятлова / Міжнародний бухгалтерський облік. – 2010. – №4 (136). – С. 15-16.
2. Леонова Ю. В. МСФЗ 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс] / Ю. В. Леонова // Корпоративна фінансова звітність. Міжнародні стандарти. – №12. – 2007. – Режим доступу : <http://gaap.ru/articles/49102>.
3. Облік біологічних активів у сільському господарстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.balance.ua/news/detail/13787>.
4. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua>.
5. Проняєва Л. І. Проблеми обліку активів, за справедливою вартістю [Електронний ресурс] / Л. І. Проняєва // Міжнародний-бухгалтерський облік. – 2010. – №4. – Режим доступу : довідково-правова система «КонсультантПлюс».

*Рассмотрены основные проблемы нормативно-правового обеспечения реформирования бухгалтерского учета в Украине по сравнению с другими странами. Предложено структуру Стандарта «Биологические активы» для государственного сектора.*

**Государственный сектор; нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета; метод определения доходов, затрат, активов, обязательств и их классификация; биологические активы.**

*Reviews the main legal issues of accounting reform in Ukraine compared to other countries. The structure of the Standard, "Biological assets" for the public sector.*

**Public sector; legal regulation of accounting; the method of recognizing revenues, expenses, assets and liabilities and their classification; biological assets.**