

Добрунік Т.П.

*Одеський національний економічний університет
к.е.н., доцент*

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МСБО 41 «СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО» У ПРАКТИЦІ ВІТЧИЗНЯНИХ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Стратегічний напрямок розвитку аграрного сектору економіки України в умовах поглиблення міжнародної економічної інтеграції свідчить про пріоритетність формування цілісних інформаційних потоків щодо забезпечення керівників різних рівнів управління обліковою інформацією для контролю за виробничою діяльністю та прийняттям дієвих управлінських рішень. Особливої актуальності при цьому набуває необхідність приведення обліку сільськогосподарської діяльності у відповідність з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Важливим при цьому для прийняття відповідних управлінських рішень є формування достовірної облікової інформації щодо основних показників виробничо-господарської діяльності суб'єктів агробізнесу. З огляду на це обліково-інформаційна система аграрних підприємств має бути основою формування стратегічних цілей та встановлення перспектив виробничо-господарської діяльності. В зв'язку з цим, для аграрних підприємств особливого значення набувають питання практичного застосування положень МСБО 41 «Сільське господарство», де синтезовані особливості облікового відображення сільськогосподарської діяльності згідно з міжнародними вимогами, що стане основним напрямом формування зрозумілої облікової інформації для її користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему обліку сільськогосподарської діяльності у своїх працях розглядали такі провідні вчені, як: С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, О.О. Канцуров, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук та інші. Останні дослідження проблемних аспектів застосування міжнародних та національних стандартів обліку у практиці аграрних підприємств висвітлено у працях таких науковців як. Брик М. М., Канцедал Н.А., Кравченко О.В. Коваль О.В., Овчарова Н.В. Пилипенко К. А., а також практиків-аудиторів як Рогозний С. Карпачова С. Кузуб М.В.

Найбільш важливі результати наукових досліджень спрямовуються на вирішення проблем оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції із застосуванням справедливої вартості, документування процесів біологічних перетворень і оцінки її результатів, а також порядку відображення їх у бухгалтерській звітності. Невзираючи на значний добуток у цьому аспекті, проблема облікового забезпечення діяльності аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування в умовах активізації ринкових відносин вимагає подальшого вивчення в контексті застосування положень міжнародних й українських стандартів обліку та впливу облікового забезпечення на результативність і ефективність господарювання.

Метою статті є розкриття теоретико-методичних та практичних аспектів обліку сільськогосподарської діяльності з урахуванням нормативно-правової бази ведення вітчизняного обліку та впровадження МСБО 41 «Сільське господарство».

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап інтеграції України у світовий економічний простір висуває нові вимоги до методів управління підприємствами різних галузей економіки. Важливим джерелом управління діяльністю суб'єктів господарювання аграрного сектору національної економіки є вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку як основного джерела забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів своєчасною й достовірною інформацією щодо виробничо-господарської діяльності для прийняття ними управлінських рішень. Аграрний сектор є пріоритетною галуззю економіки України, від розвитку якого залежить конкурентоспроможність та розвиток як окремих суміжних галузей економіки, так і держави загалом. Розвиток аграрної сфери набуває особливого значення в контексті входження України до європейського співтовариства й посилення світових глобалізаційних процесів. В аграрному секторі національної економіки виробляється 16–17% валового внутрішнього продукту, Галузь є одною з основних бюджетоутворюючих сфер економіки та займає друге місце у товарній структурі експорту (близько 40%). Варто зауважити на значну частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості, яка у 2015 році становила 14,2%, проте, у 2018 році спостерігається її зниження до 11,9% [1], що зумовлено специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур

аграрної галузі в умовах трансформаційних процесів, що відбуваються у аграрному секторі економіки країни, впливом на результати сільськогосподарського виробництва як зовнішніх так і внутрішніх чинників.

Особливість аграрного виробництва заключається у тім, що в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів зумовлює особливості їх оцінки, відображення в системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції.

Як зазначають фахівці, організація обліку на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів та продукції рослинництва та тваринництва, що є основою саме даної галузі народного господарства [2, с. 54].

Слід зазначити, що організація обліку та складання фінансової звітності мають певні особливості в залежності від організаційно-правової форми господарювання та статусу суб'єктів підприємницької діяльності. За даними державної служби статистики кількість суб'єктів господарювання за видом економічної діяльності «Сільське, лісове та рибне господарство» у 2018 році становила 50504 одиниць, з яких 23 – великі підприємства, 2298 – середні підприємства, 48183 – малі підприємства. При цьому виробництвом сільськогосподарської продукції займалося 49208 підприємств різних організаційно-правових форм господарювання, серед яких найпоширенішою різновидністю приватного підприємництва є 33164 фермерських господарств, доля яких у загальній кількості складає 67,4% [1]. В залежності від особливостей, притаманних тому чи іншому типу сільськогосподарських формувань, спостерігаються відмінності в організації облікового процесу.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ) поширено на великі підприємства (відповідають критеріям, установленим пп. 2 п. 2 розділу I Закону, та належать до тих, що становлять суспільний

інтерес відповідно до пп. 1 п. 1 розділу I Закону) [3]. Інші підприємства мають право добровільно застосувати міжнародні стандарти.

Поряд із загальноприйнятими національними та міжнародними стандартами бухгалтерського, якими керуються підприємства аграрної галузі для формування облікової інформації та складання фінансової звітності, у їх діяльності використовуються такі специфічні галузеві стандарти як П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4] та МСБО 41 «Сільське господарство» [5], нормами яких регламентовано методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. При веденні обліку за національними стандартами дані положення конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [6].

Сільськогосподарська діяльність є специфічним видом господарської діяльності, оскільки передбачає заходи з управління біологічною трансформацією біологічних активів - рослин і тварин (рис. 1).

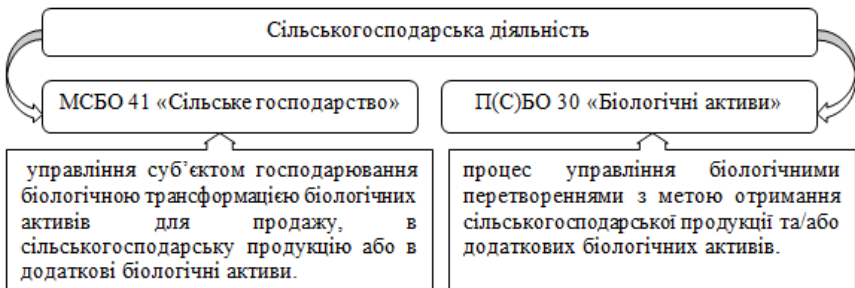


Рис. 1. Визначення сільськогосподарської діяльності за національними та міжнародними стандартами

Джерело: узагальнено автором на основі даних джерел [4; 5]

П(С)БО 30 визначає біологічний актив як тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати

сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [4]. У МСБО 41 «Сільське господарство» біологічний актив визначений як жива тварина або рослина[5].

У МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та рибництво. Для всіх цих видів діяльності характерні такі спільні риси:

здатність змінюватися: живим тваринам та рослинам притаманна біологічна трансформація;

управління змінами: управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався;

оцінка змін: вимірювання та контроль за зміною якості або кількості, викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є постійною функцією управління.

Біотрансформація, відповідно до МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство», дає змогу отримати такі результати: зміна активів через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик тварин або рослин), дегенерація (зниження кількості або погіршення якісних властивостей тварини або рослини), відтворення (створення нових живих тварин або рослин) і виробництво сільськогосподарської продукції [5].

Тобто всі біологічні активи підлягають біотрансформації, що включає процеси зростання, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Специфіка галузей сільського господарства зумовлює різноманітність біологічних активів, які поділяються на окремі групи за певними класифікаційними ознаками, серед яких принциповими є вид господарської діяльності; період участі у господарському обороті; метод оцінки. За видом господарської діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (рис. 2). За періодом участі у господарському обороті біологічні активи виокремлюють у групи довгострокових та поточних біологічних активів, які відображуються у фінансовій звітності у складі необоротних та оборотних активів підприємства.



Рис. 2. Біологічні активи за видами господарської діяльності
Джерело: складено автором на основі даних джерела [7, с. 351]

За даними державної служби статистики на підприємствах галузі сільського, лісового та рибного господарства відзначається більш вагомe зростання поточних біологічних активів (рис. 3), проте їх питома вага у складі оборотних активів у період 2016-2018 рр. складає 1,3%-3,6%.

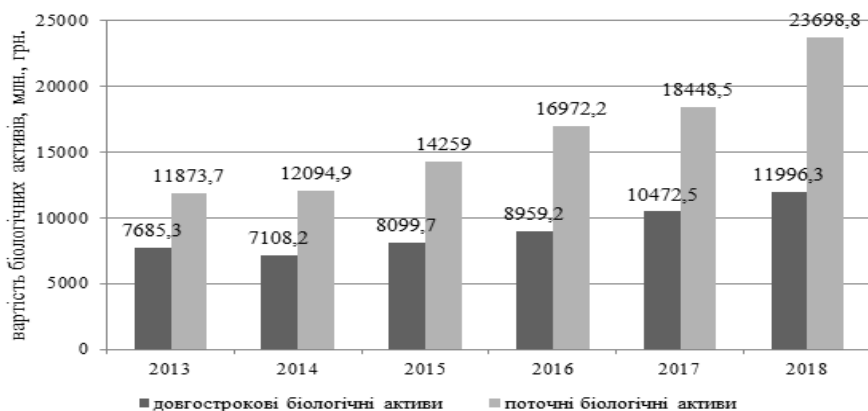


Рис. 3. Динаміка довгострокових та поточних біологічних активів

Джерело: узагальнено та розраховано автором на основі даних джерела [1]

Враховуючи, що згідно національної практики обліку до поточних біологічних активів відносять проточні біологічні активи тваринництва (молодняк тварин основного стада, поголів'я птиці, звірів, кролів, сімей бджіл) та рослинництва, зокрема, посіви зернових, технічних, овочевих та інших культур, які оцінюються за справедливою вартістю, можна констатувати той факт, що більшість сільськогосподарських підприємств не здійснюють оцінку за справедливою вартістю, а враховують біологічні активи рослинництва у складі незавершеного виробництва. Статистичні дані щодо довгострокових біологічних активів тваринництва та рослинництва сформовані за залишковою вартістю, тобто як показує практика, більшість сільськогосподарських підприємств не здійснюють оцінку довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю, а враховують їх за первісною з подальшим нарахування амортизації.

Слід зазначити, що в організації обліку довгострокових біологічних активів рослинництва починаючи з 2018 року відбулися кардинальні зміни в частині вилучення із складу довгострокових біологічних активів рослинництва плодоносних садів та виноградників та переведення їх до складу основних засобів. Тобто, відповідно до нової редакції П(С)БО 30, плодоносні рослини є довгостроковими біологічними активами, проте в обліку та звітності ці активи мають відображатися у складі основних засобів.

Для кожного підприємства біологічні активи є власним унікальним обліковим об'єктом, а ефективність їх використання впливає на обсяги виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції. В залежності від галузі у результаті біотрасформації біологічних активів здійснюється виробництво сільськогосподарської продукції (рис. 4).

В структурі валової продукції сільського господарства, виробленої сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм переважає продукція рослинництва, що у 2018 році становила 78,8 %, тільки 21,2 % припадало на продукцію тваринництва [1]. Слід зазначити, що збільшення обсягів валового виробництва в сільському господарстві досягається за рахунок окремих видів комерційно привабливої продукції рослинництва, а саме зернових та технічних культур, виробництво яких сільськогосподарськими підприємствами у загальному обсязі складає відповідно у 2018 році 80,1% та 86,1% [1].

Позитивна динаміка зростання виручки від реалізації продукції зумовлена, в основному, зростанням реалізаційних цін, а не обсягами реалізованої продукції.

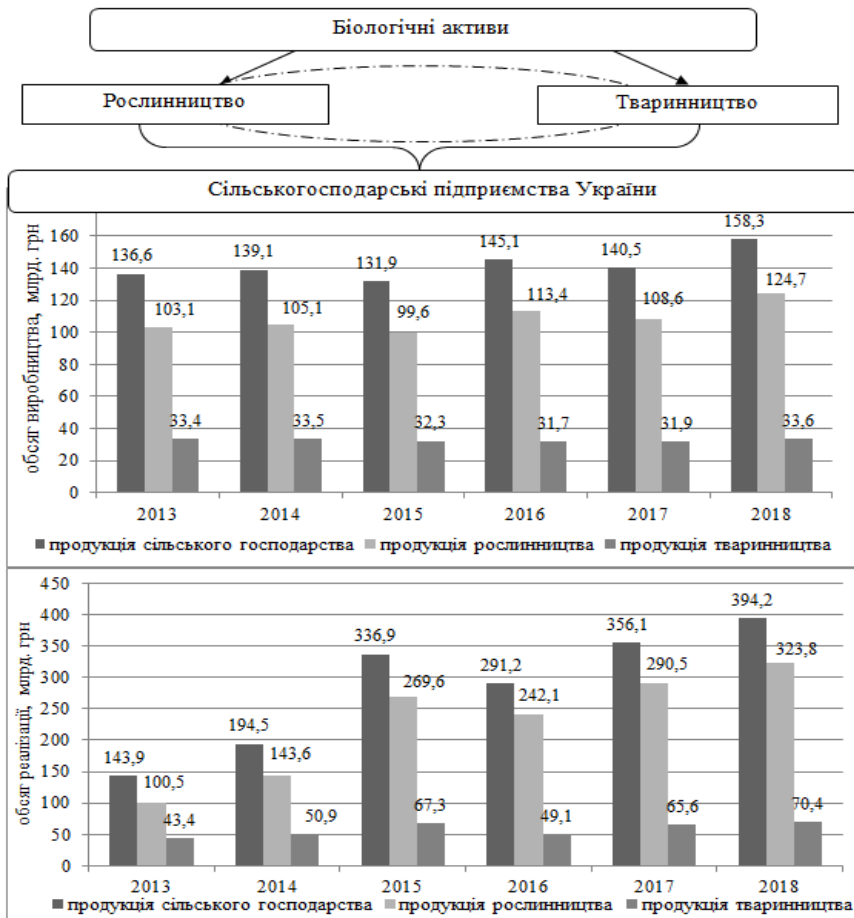


Рис. 4. Динаміка виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами України
Джерело: узагальнено та розраховано автором на основі даних джерела [1]

Незважаючи на зростання виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, сучасний стан функціонування аграрних підприємств характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання в умовах мінливого внутрішнього та зовнішнього середовища, що негативно позначається на показниках ефективності їх виробничо-господарської діяльності. За даними Державної служби статистики [1], чистий прибуток з 2015 року має стійку тенденцію до зниження, рівень рентабельності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у 2018 році зазнав значного зниження порівняно із попередніми роками і становив 18,5%, що на 24,5 відсоткових пункти нижче рівня 2015 року (у 2015 році рівень рентабельності склав 43%) (рис. 5).

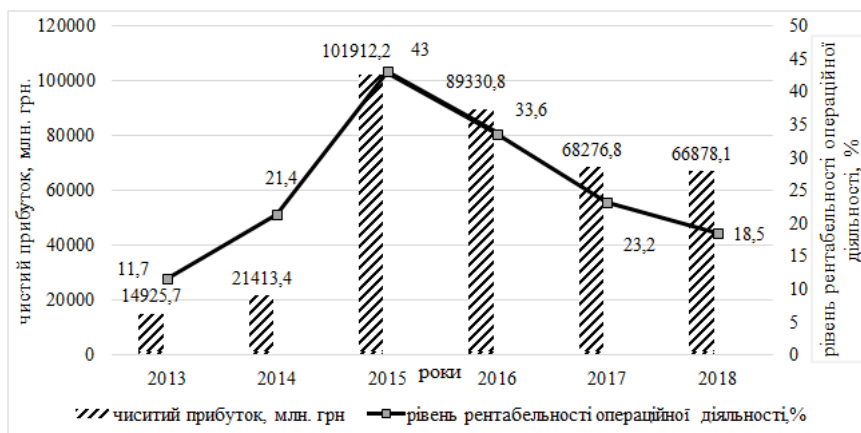


Рис. 5. Економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі даних джерела [1]

Слід зазначити, що зниження прибутковості аграрних підприємств за останні роки відбувалось за рахунок зростання виробничої собівартості основних видів сільськогосподарської продукції під дією інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки та впливом зовнішнього та внутрішнього середовища ведення аграрного виробництва. Однак, високі показники

фінансового результату та рівня рентабельності за окремі роки, за оцінками багатьох експертів, є завищеними через не врахування у методиці розрахунків специфічних особливостей аграрного виробництва, а саме формуванні фінансового результату сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог галузевих стандартів.

Безумовно, що фінансові результати аграрних підприємств сформовано за рахунок реалізації певних обсягів сільськогосподарської продукції. Проте на їх формування значний вплив здійснюють регламенти національного стандарту щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні, оцінки біологічних активів на дату балансу.

Особливу увагу слід звернути на порядок оцінки додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні. На сьогодні фактично сформувалися два підходи до їх оцінки. Раніше їх оприбутковували лише за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Наразі платники податку на прибуток мають змогу їх оцінювати при первісному визнанні також і за виробничою собівартістю або собівартістю за прямими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати». Особливістю застосування вимог ПС(Б)О 30 є те, що у разі оцінки продукції за справедливою вартістю, доходи та витрати від первісного визнання як складові формування фінансового результату передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва. Виходить, що в загальну суму чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включатимуть доходи (витрати), які не підкріплені виручкою, що безпідставно завищує (чи занижує) результати діяльності.

Переважає більшість сільськогосподарських підприємств оцінювала і буде оцінювати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за собівартістю. Адже при оприбуткуванні продукції не відомі напрями (внутрішнє споживання, реалізація, відчуження у інший спосіб) та часовий момент її використання (у звітному році, у наступних періодах). Тому більшість учених-економістів стверджують, що продукція власного виробництва має оцінюватися за собівартістю, а не за надуманою ціною неіснуючої реалізації. Особливістю сільськогосподарського виробництва є калькулювання собівартості продукції один раз на рік – станом на 31 грудня. Отже,

під час оприбуткування сільськогосподарської продукції з виробництва фактична її собівартість невідома.

Важливого значення для подальшого формування релевантного інформаційного забезпечення має оцінка біологічних активів на дату балансу. На дату фінансової звітності біологічні активи повинні відображатися за їхньою справедливою вартістю за винятком випадків, коли на цю дату справедливу вартість біологічних активів визначити неможливо. У цьому разі такі активи оцінюються за первісною вартістю до того часу, поки не з'явиться можливість визначити справедливу вартість. МСБО 41 «Сільське господарство» вимагає визнавати біологічні активи як на дату визнання, так і на звітну дату за справедливою вартістю. При цьому МСБО 41 дозволяє зазначати вартість біологічних активів в обліку лише на дату визнання за їх первісною вартістю. Оскільки відповідно до МСБО 41 на звітну дату в Балансі біологічні активи визначаються лише за справедливою вартістю, тому з метою трансформації фінансової звітності компанії знадобиться визначити справедливу вартість.

Слід зазначити, що більшість сільськогосподарських підприємств сьогодні не здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. На практиці виникають труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок та/або інформація про ринкові ціни. Далеко не всі сільськогосподарські підприємства мають доступ до мережі інтернет або можуть скористатися достовірною інформацією через платний доступ до сайтів тощо.

Оцінювання біологічних активів рослинництва та тваринництва за справедливою вартістю, а отже, і їх відповідне балансове узагальнення обґрунтоване при потребі аудиторського підтвердження звітних показників, оскільки підтвердження достовірності звітності підприємства та прозорості його діяльності аудиторською перевіркою значно підвищує рівень довіри та збільшує шанси зацікавити інвестора. Аграрний сектор в Україні є одним із найбільш перспективних та привабливих для інвестування. В теперішніх економічних умовах підприємці розуміють, що для визначення ефективності капіталовкладень має бути проведено об'єктивне оцінювання активів.

Проте, для успішного функціонування аграрних підприємств в умовах конкурентного середовища, задоволення потреб потенційних інвесторів достовірною економічною інформацією пріоритетною є оцінка за справедливою вартістю.

Окремі переваги та недоліки застосування справедливої вартості під час обліку активів сільськогосподарської діяльності наведено на рис 6.

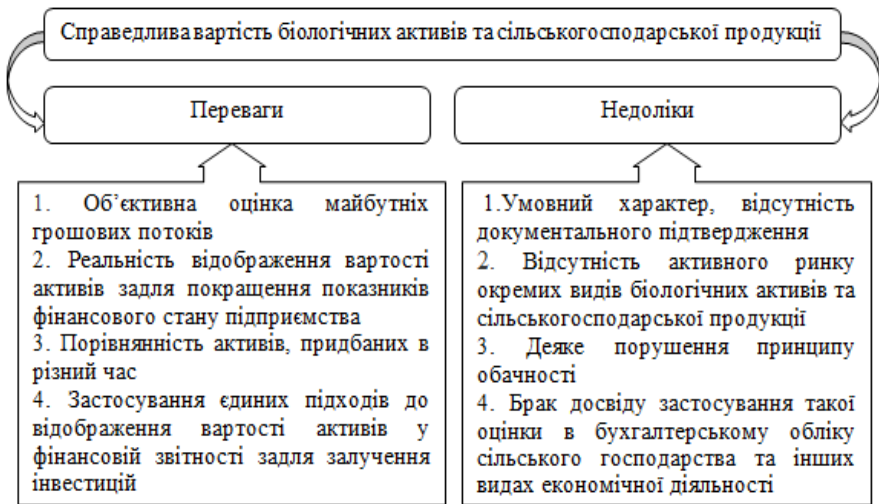


Рис. 6. Переваги та недоліки справедливої вартості активів
Джерело: узагальнено автором на основі даних джерела [8, с. 354]

Також, за визначенням аудиторів-практиків, переваги методу оцінки біологічних активів за справедливою вартістю полягають у тому, що така оцінка згладжує складний і довільний розподіл витрат на різні продукти біологічної трансформації. Досить зручно відображати за справедливою вартістю різні джерела заміни тварин і рослин (вирощених самостійно або придбаних), які при підході за історичною собівартістю визначаються за різними оцінками. Запровадження оцінки біологічних активів за справедливою вартістю забезпечить можливість наблизити методологію до практики обліку в

сільськогосподарських підприємствах та сприятиме веденню обліку відповідно до вимог ринкового середовища [9, с. 11].

Отже, найбільш проблемним питанням є оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, проте в умовах **імплементції** міжнародних стандартів обліку сільськогосподарським підприємствам необхідно буде застосувати саме цей метод оцінки.

Відповідно до МСБО 41, основою для визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції є ціни котирування на активному ринку. Якщо підприємство має доступ до різних активних ринків, то воно використовує ціну найбільш доречного ринку.

Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливу вартість, підприємство користується наступними джерелами інформації:

- найостанніша ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою завершення звітного періоду не відбулося значних змін економічних умов;
- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць в активах;
- відповідні галузеві показники.

За більш детальним алгоритмом визначення головного, чи за його відсутності найсприятливішого ринку, сільськогосподарські підприємства повинні звернутися до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

МСБО 41 «Сільське господарство» детально розкриває методику визначення вартості майбутніх чистих грошових надходжень, у П(С)БО 30 така методика відсутня. Суть її полягає у наступному: при визначенні очікуваних грошових потоків підприємству слід: враховувати стан та місцезнаходження біологічного активу; не враховувати грошові потоки для фінансування активів; враховувати можливі зміни в очікуваних грошових потоках.

Слід погодитися з думкою практиків-аудиторів [10], які зазначають, що у випадку застосування МСБО 41 для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні галузеві показники:

- 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності;

2) прибуток від продажу молока та м'яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м'яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації;

3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності;

4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогнозується на основі фактичних витрат;

5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням прогнозного індексу інфляції в Україні.

Отже, процедура визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, особливо за умови відсутності активного ринку, досить складна і зумовлює збільшення витрат часу та подекуди додаткових фінансових ресурсів на ведення обліку і складання звітності, проте сприяє більш реальному відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз фінансового стану і платоспроможності суб'єктів господарювання.

Відтак, найбільш ефективним шляхом з вирішення питань оцінювання є створення на підприємстві постійно діючої комісії з визначення справедливої собівартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції, яка має забезпечити організацію роботи з централізованого збору, узагальнення та збереження інформації про справедливую вартість біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції, а також додаткових біологічних активів під час їх первісного визнання; прийняття рішень про оцінювання на підставі застосування певних методів (методик).

В компетенцію комісії повинно входити:

– збирання інформації про ціни на поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію на ринку за галузями та видами продукції;

– моніторинг ринкових цін на поточні біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за їх видами (заведення папок, файлів, систематизація цінових пропозицій), узагальнення підтверджувальних документів з цінами (ксерокопії приймальних квитанцій, прайсів, роздруковані сторінки веб-сайтів тощо) в окремій бухгалтерській довідці;

– визначення справедливої вартості поточних біологічних активів на дату балансу та сільськогосподарської продукції під час їх первісного визнання відповідно до встановленого на підприємстві порядку (методики);

– оформлення результатів оцінювання та передачі їх до бухгалтерії задля відображення вартості активів в обліку [8, с. 355].

Основним джерелом інформації про ціни на активних ринках є дані цінового моніторингу, розміщені на веб- сайтах органів державного регулювання сільського господарства та провідних консалтингових фірм, що здійснюють дослідження аграрних ринків в Україні.

Отже, для сільськогосподарських підприємств ефективність управління процесами біологічних перетворень біологічних активів значною мірою залежить від якісного, своєчасного і достатнього обліково-інформаційного забезпечення, яке передбачає систематизацію облікової інформації та розкриття її у фінансовій звітності щодо біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а саме розкриття потребують способи ідентифікації та момент визначення доходів від первісного визнання біологічних активів, сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, а також доходів від зміни справедливої вартості і доходів від реалізації таких активів.

Перспективи застосування МСБО 41 "Сільське господарство" вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами роблять необхідним приведення принципів і правил бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності у відповідність до міжнародних вимог. На базі концептуальних положень відповідних міжнародних стандартів необхідно сформувані цілісну, несуперечливу методологію бухгалтерського обліку з упорядкованою структурою його нормативного регулювання, що відображає галузеву специфіку. Щоб адаптувати принципові аспекти міжнародних стандартів до національних та галузевих особливостей, повинні бути визначені нові підходи до визнання та поділу об'єктів обліку, їх оцінки і розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність повинно враховувати фактори постійного впливу відповідних інститутів, які можна умовно поділити мінімум на три ієрархічні групи:

1) регулятори (ті, що регламентують облік біологічних активів та сільськогосподарську діяльність);

2) господарюючі суб'єкти (ті, що зобов'язані вести такий облік);

3) користувачі (ті, що мають попит на інформацію про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність з метою реалізації економічних чи професійних інтересів) [11, с. 47].

Суттєве значення при цьому має сформована на підприємстві облікова політика. Діюча нормативно-правова база передбачає, що методика обліку в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно. Тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому.

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. Добровільний перехід такої чіткої вимоги не містить, хоча загальні правила обліку передбачають підготовку фінансової звітності саме на даних бухгалтерського обліку.

При формулюванні структурних елементів облікової політики щодо сільськогосподарської діяльності необхідно врахувати, яку концептуальну основу прийнято для ведення обліку в цілому для підприємства – національні П(С)БО чи міжнародні стандарти фінансової звітності. Для достовірного відображення біологічних активів, сільськогосподарської продукції і результатів діяльності аграрних підприємств в обліковій політиці необхідно зазначити: порядок визнання біологічних активів як об'єктів обліку, розмежування їх за класифікаційними групами, метод оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні (за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю), методи оцінки довгострокових біологічних активів, терміни їх корисного використання та методи нарахування амортизації, методи метод обліку витрат та калькулювання собівартості, об'єкт обліку витрат, об'єкт калькулювання.

Для підприємств, які обрали МСБО 41 «Сільське господарство», змістовне наповнення окремих структурних елементів

наказу буде обумовлене відмінностями норм МСБО 41 «Сільське господарство» від П(С)БО 30 «Біологічні активи». У першу чергу, це стосується методики групування біологічних активів, що передбачає їх поділ на такі групи: споживні – ті, що будуть отримані у вигляді сільськогосподарської продукції або продані як біологічні активи) та плодоносні, основною критеріальною ознакою яких є самовідтворюваність); зрілі – ті, що набули ознак споживності або можуть забезпечити отримання нових біологічних активів на регулярній онові) та незрілі [12, с. 9]. При цьому слід врахувати, що з 2017 року плодоносні дерева (виноградники та сади), які досягли стадії зрілості, не зараховуються до складу біологічних активів, а обліковуються як основні засоби згідно МСБО 16 «Основні засоби».

Таким чином, для забезпечення повноти інформації щодо визнання біологічних активів як об'єктів обліку необхідно: уточнити перелік груп біологічних активів, що мають місце в господарській діяльності підприємства, деталізувати види біологічних активів за відповідними групами та конкретизувати їх поділ на поточні та довгострокові.

Сільськогосподарські підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів. Відповідно, в Наказі про облікову політику підприємства слід зазначити номенклатуру активів, за якими буде визначатися справедлива вартість. Для забезпечення повноти інформації щодо методів оцінки біологічних активів необхідно встановити кількість та склад постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції; деталізувати методику оцінки таких активів при їх первісному визнанні та відображенні на звітну дату у розрізі наявних класифікаційних груп або за видами. Для документального підтвердження інформації про справедливую вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції доцільним є оформлення відповідної Довідки про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, яка складається за галузевим принципом на відповідну дату та відображатиме об'єкт обліку, справедливую вартість одиниці біологічного активу чи сільськогосподарської продукції, метод оцінювання з посиланням на відповідний додаток, величину планових витрат на місці продажу.

Обираючи метод оцінки необхідно враховувати, що справедлива вартість за умов її точного розрахунку дає можливість отримати більш релевантну інформацію. Вартісне значення біологічних активів і сільськогосподарської продукції, доходи та витрати від їх переоцінки та реалізації є пріоритетами для підприємства, оскільки безпосередньо впливають на підсумок активу балансу, фінансовий результат отже, – на показники фінансового стану та ефективності аграрного підприємства.

Отже, застосування у практичній діяльності аграрних підприємств основних регламентів МСБО 41 «Сільське господарство» відносно обліку сільськогосподарської діяльності забезпечить формування додаткових інформаційних даних у фінансовій звітності та даних у внутрішній звітності (рис. 7)

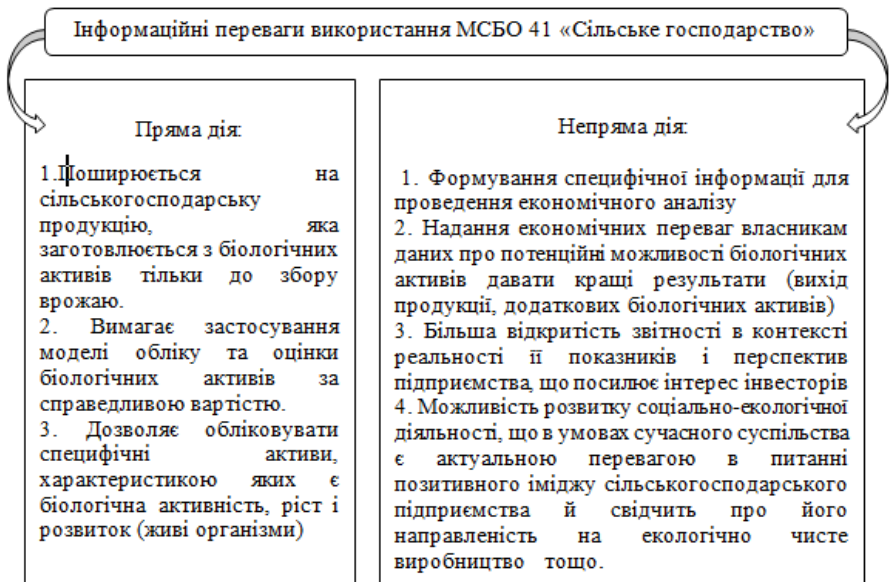


Рис. 7. Переваги, які отримує суб'єкт господарювання у випадку виокремлення та обліку біологічних активів
Джерело: узагальнено автором на основі даних джерела [13, с.8]

Застосування вимог МСБО 41 дозволить відображати звітні фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств згідно з міжнародними вимогами, що стане основним напрямом формування зрозумілої облікової інформації для її користувачів.

У випадку застосування МСБО 41 обсяг розкриття є значно ширшим і, в першу чергу, передбачає опис характеру діяльності підприємства, пов'язаної з кожною групою біологічних активів, а також нефінансових показників у натуральному вимірнику за кожною такою групою й обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом звітного періоду [14]. Крім того, повнота висвітлення показників фінансової звітності вимагає детальної інформації про: сукупний прибуток або збиток, що виникає під час первісного визнання біологічних активів або внаслідок зміни його вартості; методи визначення справедливої вартості відповідних груп біологічних активів; наявність та балансову вартість біологічних активів, право на володіння якими обмежене; узгодження змін балансової вартості біологічних активів протягом звітного періоду.

Таким чином, забезпечення інвестиційної привабливості аграрних підприємств, придбання потенційно високоприбуткових, і водночас недооцінених підприємств для здійснення інвестицій у їх розвиток дозволяє посилити конкурентні переваги суб'єктів агробізнесу на ринку, але разом із цим вимагає значної аналітичної роботи, оцінки різних за своєю природою факторів та прийняття виважених управлінських рішень.

Сьогодні застосування справедливої вартості під час оцінки біологічних активів в Україні досить проблематичне, та потребує додаткового нормативного врегулювання. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дасть змогу управляти доходами та витратами, впливати на рівень ефективності виробництва. Процедура визначення справедливої вартості досить складна і зумовлює збільшення затрат часу на ведення обліку і складання звітності. Визначення справедливої вартості біологічних активів вимагає додаткових фінансових витрат, що можуть забезпечити лише великі аграрні підприємства з високим рівнем організації бухгалтерського обліку та фінансового менеджменту.

Отже, необхідним є доопрацювання та впровадження нормативних регламентів і у сфері альтернатив визначення справедливої вартості, зокрема у виокремленні головного джерела

інформації за відсутності активного ринку на даний біологічний актив у певному регіоні. Головним джерелом інформації мають бути ціни, визначені регіональними органами статистики, Міністерством аграрної політики та дорадчими службами.

Таким чином, впровадження у практичну діяльність міжнародних стандартів обліку та звітності аграрних підприємств підвищить достовірність та оперативність надання і обробки інформації стосовно фінансового стану, прибутків і збитків підприємств. Зазначені зміни становлять підґрунтя для збільшення довіри іноземних інвесторів до фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки, а отже, зменшення ризиків для інвесторів та кредиторів.

Висновки. Сучасні ринкові взаємовідносини між суб'єктами господарювання складні та багатогранні, і кожне підприємство повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить управлінців надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення стійкості та інвестиційної привабливості аграрних підприємств.

Застосування міжнародних стандартів обліку та звітності, у тому числі й галузевого МСБО 41 «Сільське господарство» в практичній діяльності аграрних підприємств України безсумнівно впливає на підвищення їх конкурентоспроможності, так як дозволяє в повній мірі відобразити економічну сутність суб'єктів агробізнесу, їх поточний стан і перспективи. Інвестори, володіючи достовірною і уніфікованою інформацією, яку надає їм звітність, складена відповідно до МСФЗ, мають можливість провести адекватний порівняльний аналіз інвестиційних проєктів і відібрати найбільш ефективні варіанти. Можливість проведення такого аналізу знижує ризики інвестора і підвищує інвестиційну активність аграрних підприємств. Таким чином, перехід вітчизняних аграрних підприємств на МСФЗ надасть нові можливості як самим підприємствам, так і державі в цілому, а саме: вихід на закордонні ринки капіталу; зниження ціни капіталу, що залучається; приплив іноземних інвестицій в національну економіку; більша прозорість українських аграрних підприємств і, як наслідок, поліпшення іміджу національного агробізнесу.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення: 28.12.2019).
2. Пилипенко К. А., Бендас Ю. С., Арутюнова О. А. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці. *АГРОСВИТ*. 2019. № 12. С. 53-59.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон ВРУ від 16.07.99р. №996-XIV. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 19.12.2019).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11. 2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 20.12.2019).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027
6. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html. (дата звернення 20.12.2019).
7. Череп А.В., Сьомченко В.В., Калінчук В.В. особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: Економічні науки. 2017, № 34. С. 348-354.
8. Пасенко Н.С., Горяева М.С. Застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Приазовський економічний вісник*. 2019 Випуск 2(13). С. 351-358.
9. Кузуб М.В. Особливості звітності і обліку тваринницької продукції при переході на МСФЗ. *МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація*: матеріали відкритої міжнар. інт.-конф., Харків, – 2 квартал 2015 / ред. кол.: О.В. Харламова – Х. : Агентство з МСФЗ, 2015. С. 7-12.

10. Rogoznyy S. Karpachova O. Oblik biolohichnykh aktiviv zgidno z MSFZ: viznannya ta oclinka. URL: <http://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/>

11. Kancedal N.A. Instytutialnyi pidhid do formuvannya v obliku informacii pro biolohichni aktivy ta sil'skogospodarsku diyalnist. *EKONOMIKA. FINANSI. MENEDZHMENIT*: aktualni pitannya nauky i praktiky. 2018. № 1. S. 44-55.

12. Rogoznyy S., Dydun O. Osoblyvosti obliku bioaktiviv za MSFZ. *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 37. С. 9-19.

13. Bryk M. M. Oblik i analiz formuvannya biolohichnykh aktiviv u sil'skogospodarskykh pidpriemstвах.: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2019. 20с.

14. Rogoznyy S. Karpachova O. Oblik biolohichnykh aktiviv za MSFZ: rozkrivaemo informaciu u fin zvitnosti. URL: <http://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/>