

УДК: 657:006.032

**Радова О.В.**,  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,  
*Одеський національний економічний університет*

**Radova Olena**,  
Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor Department of Accounting and Taxation  
in the Branches of Economy,  
*Odessa National Economic University*

### **ПРОБЛЕМАТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ МСБО 41 «СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО» В ПРАКТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**Радова О.В. Проблематика впровадження МСБО 41 «Сільське господарство» в практичній діяльності аграрних підприємств.** У статті розкрито проблемні аспекти щодо впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, переорієнтації бухгалтерського обліку та появи нових національних положень. Проаналізовано наявні погляди та підходи до визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності, виділено національні особливості бухгалтерського обліку як ключовий фактор побудови облікової системи під час упровадження міжнародних стандартів. Проведено стислий порівняльний аналіз основних положень МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи», розкрито розбіжності між національним та міжнародним стандартом бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. Обґрунтовано необхідність упровадження МСФЗ в аграрні підприємства, оскільки це забезпечить приплив іноземних інвестицій в передові технології вирощування сільськогосподарської продукції.

**Ключові слова:** міжнародні стандарти фінансової звітності, стандартизація обліку, національна система бухгалтерського обліку, гармонізація національних стандартів обліку, біологічні активи, МСБО 41 «Сільське господарство».

**Радова Е.В. Проблематика внедрения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в практической деятельности аграрных предприятий.** В статье раскрыты проблемные аспекты по внедрению международных стандартов финансовой отчетности, переориентации бухгалтерского учета и появлению новых национальных положений. Проанализированы имеющиеся взгляды и подходы к определению понятия и форм гармонизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности, выделены национальные особенности бухгалтерского учета как ключевой фактор построения учетной системы при внедрении международных стандартов. Проведен краткий сравнительный анализ основных положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы», раскрыты разногласия между национальным и международным стандартом бухгалтерского учета сельскохозяйственной деятельности. Обоснована необходимость внедрения МСФО в аграрные предприятия, поскольку это обеспечит приток иностранных инвестиций в передовые технологии выращивания сельскохозяйственной продукции.

**Ключевые слова:** международные стандарты финансовой отчетности, стандартизация учета, национальная система бухгалтерского учета, гармонизация национальных стандартов учета, биологические активы, МСФО 41 «Сельское хозяйство».

**Radova Olena. Problems of implementation of IAS 41 "Agriculture" in the practical activities of agricultural enterprises.** The article deals with the problematic aspects concerning the implementation of international standards of financial reporting, reorientation of accounting and the emergence of new national provisions, analyzed existing views and approaches to the definition of the concept and forms of harmonization of accounting and financial reporting, highlighted the national features of accounting as a key factor in building an accounting system in implementation of international standards. A concise comparative analysis of the main provisions of IAS 41 "Agriculture" and provisions of the accounting standard 30 "Biological Assets" has been carried out and the differences between the national and international accounting standards of agricultural activity have been revealed. Accepted attention to the determination of the fair value of biological assets and agricultural products. There is no consensus on the definition of "biological asset" even at the international level. With respect to IFRS 41, it is important to note that it lacks clarification as to the belonging of the biological asset to the assets of the enterprise, as well as its use in economic activities and obtaining economic benefits. The careful analysis allows us to establish that, in accordance with IFRS 41, the definition of a biological asset is formulated without interdependence with the definition of an asset in general, that is, the principle of the manifestation of the private in general in the knowledge of matter is ignored, there are no characteristic features of the asset in general, the causal not taken into account – the result, which past processes and events are an asset. In addition, in the provision of the accounting standard, a biological asset is presented as the result of obtaining the entity in the future the economic benefits associated with their use, and their value can be reliably determined. The necessity of implementing IFRS in agricultural enterprises is substantiated, as it will ensure the inflow of foreign investments in advanced technologies of growing agricultural products. However, the issue of reflection and coverage in the accounting and financial reporting of reproductive and non-reproducible biological assets under IFRS remains relevant.

**Key words:** International Financial Reporting Standards, Accounting Standardization, National Accounting System, Harmonization of National Accounting Standards, Biological Assets, IAS 41 "Agriculture".

**Постановка проблеми** у загальному вигляді. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, переорієнтація бухгалтерського обліку та поява нових національних положень – це не лише прагнення пристосувати облік до зовнішніх вимог, а й бажання відкрити доступ до інформації про потенційні можливості країни, її майнове та фінансове становище у глобальному світі.

Проте, як показує вітчизняна практика, міжнародна спрямованість розвитку часто приводить до нехтування сформованої національної облікової системи.

Яскравим прикладом цього є складність адаптації Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». При цьому найсуттєвішою проблемою залишається саме рівень врахування національних відмінностей обліку кожної окремої країни.

**Аналіз досліджень і публікацій** останніх років. Питання нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності розкривали у своїх дослідженнях С. Голов, Л. Ловінська, О. Малишкін, В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова, В. Пархоменко, Л. Сук, Н. Ткаченко, С. Шипіна та інші вітчизняні науковці.

Віддаючи належне великому внеску учених у дослідження нового обліку сільськогосподарської діяльності, необхідно зазначити, що відсутній визначений порівняльний сегмент відображення специфіки обліку біологічних активів сільськогосподарського призначення в різних країнах та в нових умовах господарювання.

**Постановка завдання** полягає в з'ясуванні проблем щодо запровадження МСБО 41 «Сільське господарство» в Україні та обґрунтування необхідності врахування специфіки національного обліку в умовах глобалізації.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Сільськогосподарська діяльність є специфічним видом господарської діяльності, оскільки передбачає заходи з управління біологічною трансформацією рослин і тварин. Оцінка результатів цієї діяльності в обліку та їх відображення у фінансовій звітності підприємств, що перейшли на застосування міжнародних стандартів, регулюється МСБО 41 «Сільське господарство».

МСБО 41 застосовується для обліку сільськогосподарських культур у полі, живих свійських тварин та сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай від біологічних активів підприємства. До того ж про-

дукцію обліковують за МСБО 41 лише в момент збирання врожаю. Після цього аграрна продукція підпадає під регулювання МСБО 2 «Запаси» або інший належний стандарт.

Отже, МСБО 41 застосовується для оцінки та відображення в обліку та звітності:

- біологічних активів;
- сільськогосподарської продукції в момент збирання врожаю;
- державних грантів на вирощування біологічних активів.

Водночас цей стандарт не застосовують до:

- землі, яка має стосунок до сільськогосподарської діяльності. У цьому разі застосовують МСБО (IAS) 16 та МСБО (IAS) 40;
- плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; з моменту зрілості вони підпадають під МСБО (IAS) 16 (хоча до їхньої продукції застосовують);
- НМА, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; у такому разі застосовують МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи».

Основними нормативними актами, що визначають порядок обліку надходження і вбуття біологічних активів рослинництва, є П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство». За П(С)БО 30 біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічної вигоди [5]. У МСФЗ 41 і в довіднику з роз'яснення цього стандарту біологічний актив визначений як жива тварина і рослина.

Єдиної думки щодо визначення поняття «біологічний актив» немає навіть на міжнародному рівні. Стосовно МСФЗ 41 важливо відмітити, що в ньому відсутні роз'яснення щодо належності біологічного активу до активів підприємства, а також щодо його використання в господарській діяльності та отримання економічної вигоди. [5].

Аналіз цього питання дає змогу встановити, що:

- за МСФЗ 41 визначення біологічного активу сформульовано без взаємозв'язку із визначенням активу взагалі, тобто ігнорується принцип прояву приватного загалом у пізнанні матерії;
- відсутні характерні риси (особливості), властиві активу взагалі;
- не врахований причинно-наслідковий зв'язок – результатом яких минулих процесів (подій) є актив;
- за П(С)БО 30 біологічний актив представляється як результат отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, їх вартість може бути достовірно визначена.

На наш погляд, щоби правильно вирішити цю проблему, потрібно брати до уваги визначення активу взагалі і процеси, що породжують біологічний актив.

Згідно з визначеннями, наведеними у П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічний актив – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення нових живих тварин, наприклад, корови народжують телят. Із плином часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин, телят тощо) або їх

погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують свою вагу тощо).

У П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» міститься таке визначення: активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Досліджуючи формулювання визначення активів на основі притаманних їм властивостей, М. Метьюс і М. Перера відзначають, що низка авторів розглядає актив як:

- джерело майбутніх доходів;
- будь-який майбутній дохід;
- сукупність прибуткового потенціалу;
- будь-який економічний ресурс, здатний принести дохід господарюючому суб'єктові;
- вірогідні майбутні економічні вигоди;
- вимірні вірогідні майбутні економічні вигоди;
- майбутні економічні вигоди [3, с. 249].

В основу визначення біологічного активу за МСФЗ 41 «Сільське господарство» і П(С)БО 30 «Біологічні активи» не ставиться поняття «актив», що розглядається як загальна сукупність елементів майна, що включають безліч однорідних груп проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу активів, зокрема біологічних.

Якщо визначення «біологічний актив» було би сформульовано на основі визначення активу взагалі, як частковий прояв загального, то спочатку слід було би сформулювати визначення активу взагалі, яке на нашу думку, можна сформулювати так: актив – це майновий елемент як результат минулих господарських фактів і/або подій, що проявляється в певній формі, ідентифікується, контрольований підприємством, відчуваний і вимірюваний у вартісному виразі. Тут загальними характеристиками для всіх активів є ідентифікованість, контрольованість з боку підприємства і вимірність у грошовому вираженні.

Біологічні активи можна також розглядати як результат минулих господарських фактів. Проте за своїм змістом і походженням ці господарські факти відрізняються від господарських фактів – дій, властивих нематеріальним, матеріальним і фінансовим активам.

У сільському господарстві живі організми створюються лише в результаті здійснення господарських фактів. Такими фактами є біологічні процеси. Ці процеси є основною характеристикою біологічних активів. Біологічний процес слід розглядати як кількісні і якісні зміни (трансформації) біологічних активів.

У результаті одні біологічні активи відрізняються від інших як додаткові: приріст живої маси тварин, розмноження через насіння, через ікру (риба), яйця (птиця) і так далі. Біологічні активи не можуть бути створені в результаті минулих подій, під впливом подій вони тільки гинуть. Адаже подія – незвичайне, надзвичайне явище, яке не може створювати біологічний актив.

Біологічні активи можна розглядати як ресурси, які генерують майбутні економічні вигоди, наприклад, під час продажу продукції або додаткових активів.

Таким чином, на нашу думку, можливі два підходи до формулювання визначення поняття «Біологічний актив»: системний (філософський), несистемний (видовий). Згідно з першим підходом необхідне поняття «Біологічний актив», яке відображало б характерні особливості активу як чинника виробництва

(ресурсу). Це означає, що властивості, загальні для всіх активів, не повинні повторюватися у визначенні активу як чинника виробництва.

Характерні риси, властиві активу як чиннику виробництва, не повинні повторюватися у визначенні біологічного активу. Такий підхід припускає наявність цілісної, науково обґрунтованої системи визначень активів.

Але, на жаль, доводиться констатувати той факт, що подібної системи поки немає. Вважаємо, що вона має бути побудована на основі чіткого дотримання таких діалектичних прийомів (способів) пізнання матерії, як причинно-наслідкові зв'язки і прояви часткового у загальному. При цьому завданням є формулювання визначення активу взагалі.

Особливістю, властивою біологічним активам, є те, що вони є живими організмами (тварини і рослини), що матеріалізуються в певній формі. Основне призначення активу – генерувати економічні вигоди, є загальним для всіх активів, що розглядаються як чинник виробництва (економічного ресурсу). Якщо вимогу «отримання економічних вигод» включити тільки до складу визначення активів, що розглядаються як фактори виробництва (ресурс), то критерієм визнання довгострокових активів буде те, що вартість активу може бути визначена з великою мірою достовірності.

З урахуванням викладеного визначення активу як чинника виробництва можна сформулювати так: актив (ресурс) певної форми (грошової, негрошової), що виник у результаті минулих господарських фактів і/або біологічних процесів, генерує економічні вигоди, який може бути використаний в господарській діяльності, відчужений або переданий іншим особам з метою отримання вказаних вигод. Відмітимо, що в цьому визначенні поняття активу як результат минулої події виключено.

Подія нами розглядається як надзвичайне явище. Логічно залишити у складі цього визначення вираз «створення активів у результаті минулих господарських або біологічних процесів», оскільки насправді одні активи (небіологічні) створюються в результаті господарських фактів – дія, інші (біологічні) – внаслідок біологічних змін.

Переходячи від попереднього визначення активу як фактора виробництва (ресурсу) до подальшого визначення біологічних активів, залишається перерахувати характерні для них риси. У цьому сенсі як основа визначення біологічних активів слід розглядати не ресурс – загальний для всіх активів як факторів виробництва, а живий організм (тварина або рослина). Тому господарський факт – дію як причина походження наслідку небіологічних активів – у визначенні біологічних активів необхідно виключити.

Отримання економічних вигод – характерна особливість, властива всім активам, що розглядаються як фактор виробництва, у тому числі і біологічним. Проте, щоб підкреслити форму економічних вигод, властивих біологічним активам, відмінну від форми вказаних вигод для небіологічних активів, доцільно цю характеристику включити в це визначення.

З урахуванням викладеного, на наш погляд, біологічний актив є: актив у формі тварини або рослини, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів.

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 отримував 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.

Однією із основних проблем в обліку біологічних активів є питання їх оцінки за справедливою вартістю. П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарської продукції.

За відсутності активного ринку їхня справедлива вартість визначається:

1) за останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, де діє підприємство);

2) за ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

3) за додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи та сільгосппродукцію.

Враховуючи викладене, під час визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції пропонуємо застосувати таке правило: справедлива вартість біологічного активу та сільськогосподарської продукції дорівнює ціні цього активу чи продукції на активному ринку у відповідному звітному (розрахунковому) періоді.

На практиці виникають труднощі щодо об'єктивності визначення її 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. Вибраний метод оцінки на дату балансу безпосередньо вплине на організаційні аспекти проведення оцінки біологічного активу.

Згідно з П(С)БО 30 передбачено, що за відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Відповідно до вказаного вище стандарту теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається шляхом застосування відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації).

Отже, 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.

Разом із цим, обираючи метод оцінки, необхідно враховувати, що справедлива вартість за умов її точного розрахунку дає можливість отримати більш релевантну інформацію про вартість біологічних активів. Превалювання оцінок за історичною собівартістю над оцінками за справедливою вартістю біологічних активів є предметом гострої полеміки серед фахівців бухгалтерського обліку.

**Висновки** і перспективи подальших розробок. Впровадження МСФЗ на сільськогосподарських підприємствах спричинить надходження іноземних інвестицій у прогресивні технології вирощування сільськогосподарської продукції. Проте актуальним залишається питання відображення та висвітлення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відтворювальних та невідтворювальних біологічних активів за МСФЗ.

На основі наведеного вище відзначимо, що перехід аграрних підприємств України на застосування МСФЗ має бути поступовим та зваженим, з урахуванням національних особливостей та потреб господарювання.

#### Список використаних джерел:

1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 11. С. 79-84.
2. Малишкін О. Щодо адаптації положень з обліку і звітності в умовах угоди про асоціацію України та ЄС. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 2. С. 12-18.
3. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник. / М.Р. Мэтьюс. пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М., 1999. 663 с.
4. Моссаковський В. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 6. С. 17-24.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027). (дата звернення: 10.04.2019).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790. <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. (дата звернення: 12.04.2019).