

**Л.В. ГУЦАЛЕНКО**, д.е.н., професор,  
в.о. декана факультету обліку та аудиту,  
ННІ аграрної економіки,  
Вінницький національний аграрний університет

**Т.О. МУЛИК**, к.е.н., доцент,  
завідувач кафедри обліку та аналізу,  
факультет обліку та аудиту, ННІ аграрної економіки,  
Вінницький національний аграрний університет

## Адаптація обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств України до МСФЗ

### & Питання, які розглядаються:

- Розглядаються проблеми впровадження і використання МСФЗ в аграрному секторі.
- Визначено особливості адаптації обліку фінансових результатів аграрних підприємств України до міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Ключові слова:** прибуток, збиток, фінансові результати, міжнародні стандарти фінансової звітності, облікові стандарти.

### & Вопросы, которые рассматриваются:

- Рассматриваются проблемы внедрения и использования МСФО в аграрном секторе.
- Определены особенности адаптации учета финансовых результатов аграрных предприятий Украины к международным стандартам финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** прибыль, убыток, финансовые результаты, международные стандарты финансовой отчетности, учетные стандарты.

### & Issues that are examined:

- The problems of implementation and using of IFRS in the agricultural sector are considered.
- The features of adaptation taking into financial results account of agricultural enterprises in Ukraine to international financial reporting standards.

**Keywords:** profit, loss, income, international financial reporting standards, accounting standards.

**Постановка проблеми.** Основним змістом реформи бухгалтерського обліку, що проводиться в Україні, є створення та введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», також положень (стандартів) бухгалтерського обліку, основою для формування яких слугували міжнародні стандарти, що визнанні бухгалтерською практикою більшості країн світу.

Важливим питанням адаптації законодавства з бухгалтерського обліку є питання обліку фінансових результатів діяльності підприємств. Велике теоретичне та практичне значення має реформа обліку фінансових результатів діяльності підприємств аграрної сфери.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Протягом останніх років у наукових публікаціях досить часто порушуються питання адаптації положень стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних облікових стандартів, яким присвячені праці С.Ф. Голова, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, О.О. Канцурова, О.М. Петрука, Я.В. Соколова,

В.В. Сопка та ін. Однак не вирішеними залишаються питання впровадження МСФЗ в аграрних підприємствах, в тому числі об'єктивності відображення їх фінансових результатів.

**Метою статті** є визначення проблемних аспектів адаптації обліку фінансових результатів аграрних підприємств до МСФЗ.

**Виклад основного матеріалу.** Створення системи національних стандартів бухгалтерського обліку адекватних для застосування підприємствами аграрного сектору всіх форм власності, є складним та багатограним процесом, який потребує наукових підходів, теоретичного обґрунтування та можливості практичного застосування.

Дослідження показали, що культура та розвиток різних країн мають певний вплив на національні облікові системи.

Зазвичай облікові системи різних країн мають відрізнятися одна від одної. На це впливають соціально-економічні та політичні чинники, зокрема відокремлений характер розвитку ринків

## Облік і контроль

капіталу, рівень інфляції, розміри і організаційна структура підприємств, загальний рівень освіти, типи законодавчих систем тощо.

Історичний розвиток законодавчих систем також суттєво вплинув на вітчизняну систему обліку. Національна система бухгалтерського обліку формується за складних умов, під впливом різних концепцій як вітчизняної так і світової бухгалтерської та економічної науки. Не виключено тут і ідеологічний вплив Заходу, коли нав'язується думка «Все минуле – погане, все що буде – краще».

Зміни Міжнародних стандартів фінансової звітності визначають презумпцію винуватості минулого і презумпцію невинуватості сучасного і майбутнього.

Як зазначає Г.Г. Кірейцев, «...повна орієнтація національної системи бухгалтерського обліку на методологію, передбачену МСФЗ, не обґрунтована і ставить її в положення бути довічно наздоганяючою з безповоротними негативними наслідками, а головного бухгалтера – в заподадливо виконуючого всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності» [5, с. 26–27].

Усі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності розроблені для умов розвинутої ринкової економіки, тому їх більшість, на нашу думку, не може бути повністю застосована в українській економіці, оскільки необхідно враховувати різницю правової основи та рівня економічного розвитку країни.

Петрук О.М. зазначає: «Із Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» випливає, що МСФЗ можуть застосовувати на території України тільки опосередковано, шляхом

видання на їх підставі національних нормативних актів в сфері нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності. Самі по собі МСФЗ для вітчизняних підприємств і бухгалтерів не породжують жодних юридичних наслідків. Застосування МСФЗ є справою суто добровільною, і навпаки, їх незастосування не викликає жодних правових наслідків для суб'єктів господарювання» [9, с. 259].

Основним методологічним питанням, що визначає правила ведення бухгалтерського обліку та звітності на всіх підприємствах і в організаціях, в тому числі сільськогосподарських, є економічна сутність прибутку, його природа.

Методологічні засади обліку прибутків сформовано у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 33 «Прибуток на акцію», МСБО 41 «Сільське господарство» а також у Постійному комітеті тлумачень (ПКТ) 3 «Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими компаніями».

Ці стандарти слугували основою для розробки та впровадження в практичну облікову систему національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими визначаються методологічні засади формування та облікового забезпечення фінансових результатів діяльності підприємств України. Наведемо порівняльну характеристику даних стандартів у таблиці 1 і наведена коротка характеристика кожного із них.

Таблиця 1

### Порівняльна характеристика МСБО та ПСБО, які забезпечують методологічні засади обліку прибутків

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
МСБО 1 «Подання фінансових звітів»	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»
МСБО 12 «Податки на прибуток»	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
МСБО 33 «Прибуток на акцію»	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»
МСБО 41 «Сільське господарство»	П(С)БО 30 «Біологічні активи»
ПКТ 3 «Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими компаніями»	

Метою МСБО 41 «Сільське господарство» є визначення облікового підходу, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю. Цей стандарт застосовують для обліку таких статей (якщо вони пов'язані з сільськогосподарською діяльністю): біологічних активів, сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю, державних грантів,

пов'язаних з біологічним активом, оціненим за справедливою вартістю за мінусом попередньо оцінених витрат на місці продажу, які слід визнавати тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати або коли умови надання державного гранту виконані.

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою

вартістю мінус попередньо оцінені витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу мінус попередньо оцінені витрати на продаж, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

При первісному визнанні біологічного активу може виникнути збиток, оскільки попередньо оцінені витрати на місці продажу вираховуються при визначення справедливої вартості біологічного активу мінус вартість продажу біологічного активу. При первісному визнанні біологічного активу може виникнути прибуток, наприклад при народженні теляти. Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за її справедливою вартістю, мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає. Прибуток або збиток може виникнути при первісному визнанні сільськогосподарської продукції внаслідок збирання врожаю [6].

На особливу увагу заслуговує П(С)БО 30 «Біологічні активи», навколо якого ведуться дискусії провідних учених.

В.В. Сопко зазначає, що в економічній, правовій та іншій літературі стосовно бухгалтерського обліку та контролю є значний різнобій у використанні термінів, що призводить до їхнього неоднозначного тлумачення, непорозуміння, плутанини, а інколи й до неприємностей [10, с. 113].

На думку Є.В. Мниха, кориснішою може бути термінологічна уніфікація за ознакою максимальної коректності й узгодженості змістових характеристик і формалізованого означення економічних явищ і процесів на зразок пошуку «формули патенту». Національні аналоги, синоніми можуть бути зрозумілішими й коректнішими в економічній термінології в цілому й у термінології з бухгалтерського обліку і контролю зокрема [7, с. 85].

На нашу думку, такі проблеми стосуються і практичного застосування на сільськогосподарських підприємствах положення стандарту бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», оскільки передусім труднощі виникли із-за значної кількості нової термінології, яка практично перенесена із МСБО 41.

У зв'язку із цим Г.Г. Кірейцев підкреслює: «Оцінюючи стандарт 30 «Біологічні активи» з точки зору методологічної чистоти категорій і методів визначення їх показників, слід відзначити недостатній її рівень» [3, с. 11,18].

Перш ніж зрозуміти сутність міжнародних стандартів необхідно вивчити термінологію, що в них використовується. Як свідчить практика, термінологія, що застосовується в цих нормативних документах, для українських бухгалтерів не звична, і пояснення термінів на перший погляд не зовсім зрозумілі і надто ускладнені. Для розуміння сутності визначень та понять, що мають місце в МСФЗ необхідно знати не тільки теорію, а й практику бухгалтерського обліку, оскільки їх пояснення побудовано на методиці та техніці бухгалтерського обліку, а не на основі категорій економічної теорії, що свідчить, на наш погляд, про недоліки МСФЗ,

оскільки бухгалтерський облік як наука повинен коригуватися категоріями економічної теорії.

Проблема запровадження термінології Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає не тільки в різних мовних традиціях упорядників і користувачів стандартів, а й у теоретичному базисі. Наукова бухгалтерська школа континентальної Європи, Росії, України значно багатша на теоретичні розробки за англо-американську. Тому англо-американський прагматизм не завжди корисний, особливо для країн, які мають багату наукову спадщину і надають перевагу розкриттю у визначеннях суті явища, а не його формального опису [2, с. 55].

Сільське господарство є важливою галуззю економіки будь-якого суспільства, а відповідно і світової економіки. Тому будь-яка держава має приділяти увагу розвитку цієї галузі. Одним із джерел її розвитку в умовах ринкових відносин є прибуток.

Юридичні закони, що приймають державні органи в галузі визначення фінансових результатів в аграрному секторі економіки, мають в своїй основі відповідати об'єктивним закономірностям сутності, змісту, структурі формування категорії прибутку і повинні лежати в основі побудови бухгалтерського обліку фінансових результатів на підприємствах. З 1 січня 2007 р. введено в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», який має пряме і безпосереднє відношення, як до аграрної сфери, так і до визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності [1, с. 96].

Досвід реалізації ідеології МСФЗ в Україні виявив, що недосконале методологічне забезпечення, наділення менеджменту підприємств правом впливати на методологію визначення фінансових результатів через облікову політику і так зване професійне судження бухгалтера призводить до порушення прав власників та інвесторів. Це зумовлює необхідність подальшого реформування бухгалтерського обліку в Україні та створення національної моделі обліку, яка б ґрунтувалась на вітчизняному господарському, цивільному та податковому законодавстві, забезпечувала б захист прав й інтересів власників та інвесторів [2, с. 58].

Г.Г. Кірейцев вважає, що збільшення обсягів виробництва та продажу конкурентоспроможної продукції на організованих легітимних ринках потребує постійного вивчення попиту та мотивує пошук фінансових джерел для своєчасного оновлення технологій, що зумовило необхідність повнішого використання в управлінні якісної обліково-аналітичної інформації та застосування економічних методів управління [4, с. 5].

Пріоритетне задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів як критерій побудови облікових систем сучасних підприємств нехтує положення інституціональної економічної теорії. Класифікаційні ознаки об'єктів дослідження в економічній теорії, теорії бухгалтерського обліку, теорії менеджменту та теорії фінансів часто різняться і послаблюють тим самим дієвість методології економічної науки [4, с. 27].

## Облік і контроль

Протягом 15–20 років колективні зусилля практиків та вчених різних країн, зокрема США, Канади, Великої Британії, Австралії та інших були спрямовані на проблему формування концептуальних основ бухгалтерського обліку. Вчені й практики єдині в розумінні того, що перехід до ринкових умов господарювання визначає необхідність перегляду теоретичних і практичних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відносно складових його об'єктів, а також формування і обробки облікової інформації, виходячи із господарського механізму, що має місце [8, с. 2–4].

Термінологічні запозичення з міжнародних стандартів фінансової звітності вплинули на якість вітчизняної термінології бухгалтерського обліку, фінансів та контролю. Удосконалюючи її, слід використовувати дефініції вітчизняного законодавства та терміни, які є усталеними та притаманними вітчизняній економічній науці і зрозумілі практикам [2, с. 58].

**Висновки з даного дослідження.** Узагальнюючи викладене вище можна дійти висновку, що в умовах перехідного періоду зміни у методологічних підходах бухгалтерського обліку супроводжуються розвитком відносин власності на засоби виробництва, змінами механізмів формування та розподілу доходів, а також процесів, що є наслідком глобалізації світової економіки та міжнародних ринків капіталів.

### 4 Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л.В. Адаптація аудиторської діяльності України до міжнародних стандартів / Л.В. Гуцаленко, О.Д. Шевчук, В.П. Бралатан // Економіка АПК. – 2008. – № 4. – С. 96–98.
2. Канцуров О.О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у

нормативно-правовій базі України / О.О. Канцуров // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 51–57.

3. Кірейцев Г.Г. Умовия розвитку бухгалтерського учета в сельском хозяйстве Украины / Г.Г. Кірейцев // Реформирование учета, отчетности и аудита в системе АПК Украины: состояние и перспективы: 11 Международная науч.-практ. конф.: сб. тез. и выступлений. – К., 2006. – 246 с.

4. Кірейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. / Г.Г. Кірейцев. – [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

5. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // 36. наук. праць; за ред. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.

6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.А. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов; [пер. з англ.]. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с.

7. Мних Є.В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 83–86.

8. Моссаковський В. Гармонізація обліку / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 24–32.

9. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

10. Сопко В.В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації й адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації / В.В. Сопко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 113–124.



# ОБЛІК І АПК ФІНАНСИ АПК

бухгалтерський портал

[www.faaf.org.ua](http://www.faaf.org.ua)