

**МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПРИБУТКІВ У
МІЖНАРОДНИХ ОБЛІКОВИХ СТАНДАРТАХ**

**METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF INTERNATIONAL PROFIT
ACCOUNTING STANDARDS**

**МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ПРИБЫЛИ В
МЕЖДУНАРОДНЫХ УЧЕТНЫХ СТАНДАРТАХ**

***Анотація.** Визначено та обґрунтовано методологічні засади обліку прибутків у міжнародних облікових стандартах та можливості їх адаптації в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.*

***Annotation.** The conceptual and methodological bases of accounting profits in international accounting standards and their possible adaptation in the practice of agricultural enterprises.*

***Аннотация.** Определены и обоснованы методологические основы учета прибыли в международных учетных стандартах и возможности их адаптации в практической деятельности сельскохозяйственных предприятий.*

***Ключові слова:** міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, фінансові результати, прибуток, адаптація, система.*

***Keywords:** international accounting standards, international accounting standards, financial results, income, adaptation, system.*

***Ключевые слова:** международные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, финансовые результаты, прибыль, адаптация, система.*

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин та інтеграція економіки України в Світову організацію торгівлі (СОТ) обумовили необхідність реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Одним із найважливіших напрямів її реалізації є приведення чинного законодавства України у відповідність до законодавства ЄС, тобто його адаптація.

Адаптація визначається як процес зближення та поступового приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС. Слід зазначити, що процес адаптації не є тотожним уніфікації, оскільки йдеться про відповідність рівня українського законодавства законодавству ЄС, а не про абсолютну його ідентичність з останнім. На сьогодні «пріоритетною», тобто такою, за якою насамперед має проводитись адаптація на нашу думку, слід вважати сферу українського законодавства, що регулює відносини, пов'язані з бухгалтерським обліком [9, с.17].

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 досліджень. Протягом останніх років у публікаціях науковців досить часто порушуються питання адаптації положень стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних облікових стандартів. Особливу увагу займає порядок формування та облік фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах, яким присвячені праці С.Ф.Голова, М.Я.Демяненка, В.М.Жука, Г.Г.Кірейцева, В.Б.Мосаковського та ін.

Метою написання статті є визначення та обґрунтування методологічних засад обліку прибутків у міжнародних облікових стандартах та можливості їх

адаптації в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

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

Програма реформування бухгалтерського обліку, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. № 1706 передбачає створення відповідної законодавчої бази, до складу якої входить Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV та положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розроблені у відповідності із міжнародними стандартами.

Згідно з п. 11 МСБО 1 «Подання фінансових звітів»: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Вони охоплюють:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Тлумачення розроблені Комітетом з тлумачення міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC) [2, с.31].

Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які використовують країни-члени Європейського Союзу щодо Регламенту Європейського парламенту та Ради ЄС від 10.07.2002 р. № 1606/2002.

Варто зазначити, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), як показують дослідження, першочергово не передбачались для регулювання обліку та звітності різних країни. Їх метою була гармонізація національних облікових систем для підвищення споживчої якості бухгалтерської звітності господарюючих суб'єктів, передусім транснаціональних корпорацій [15, с.29-31].

Щодо середніх і невеликих підприємств, у переважній більшості якими є підприємства АПК, то для них важливим є не буквально застосування міжнародних

стандартів, а дотримання їх принципів, які визнанні в світовому масштабі.

У 1996 р. КМСБО було проведено дослідження, яке виявило, що 56 із 57 країн використовують МСБО або на їх основі розроблюють свої власні стандарти. Інформацію щодо застосування МСБО деякими країнами світу, наведемо в таблиці 1.

Таблиця 1

Застосування МСБО деякими країнами світу

Країни	Застосування МСБО
Кіпр, Кувейт, Мальта, Оман, Пакистан, Тринідад, Тобаго, Хорватія, Латвія	Використовують МСБО з коментарями до них як національних
Малайзія, Папуа-Нова Гвінея	Використовують МСБО доповнивши національними стандартами питання, які не розкриті МСБО
Албанія, Бангладеш, Барбадос, Колумбія, Ямайка, Йорданія, Кенія, Польща, Судан, Свaziленд, Таїланд, Уругвай, Замбія, Зімбабве	Використовують МСБО як національні, модифікувавши певні аспекти відповідно до національних умов
Китай, Іран, Філіппіни, Словенія, Туніс	Розробили власні національні стандарти, що схожі в основному на міжнародні, і надають додатковий пояснюючий матеріал
Бразилія, Чехія, Франція, Індія, Ірландія, Литва, Мавританія, Мексика, Намібія, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Сінгапур, Словаків, Південна Африка, Швейцарія, Турція	Розробили свої власні стандарти, які в більшості засновані на МСБО, але надають більш ширший вибір інформації ніж МСБО
Австралія, Данія, Італія, Нова Зеландія, Швеція, Югославія, Гонконг	Розробили свої власні стандарти, які в більшості засновані на МСБО, порівнявши кожний національний стандарт з міжнародним
Австрія, Бельгія, Канада, Фінляндія, Германія, Японія, Корея, Люксембург, Іспанія, Великобританія, США	Розробили свої національні стандарти самостійно
Румунія	Не використовує національних стандартів
Ботсвана, Лесото	Використовують МСБО, які не отримали офіційної підтримки, не розроблюють національні стандарти

Джерело: [15, с.29–31]

Дослідження показали, що практично в усіх країнах (за певним винятком Німеччини, Франції та Італії) регулювання методології обліку віддано на відкуп

безпосередньо самим професійним бухгалтерам та громадським організаціям, що представляють їх професійні інтереси.

Культура та розвиток різних країн мають певний вплив на національні облікові системи. Так у США методологія бухгалтерського обліку відповідає ринковій системі, але мають місце більше як 255 розбіжностей між «загальноприйнятими обліковими принципами» (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP і МСБО). Цікаво, що загальнозживаність цих принципів обумовлена тим, що вони прийняті найбільш впливовою громадською організацією бухгалтерів. Хоча самі американські фахівці не завжди дають позитивну оцінку GAAP.

У США стандартами обліку займаються такі громадські організації як Американська бухгалтерська асоціація (об'єднання професорів та викладачів бухгалтерського обліку та практикуючих бухгалтерів – ААА); Комісія з цінних паперів та бірж (SEC) – організація при Уряді США, яка практично одноосібно регулює правила діяльності і природно обліку операцій з цінними паперами на фондовому ринку країни; Комітет зі стандартів обліку для державних органів (GASB) та найбільш відомий Американський інститут дипломованих бухгалтерів (AICPA) – національна професійна організація практикуючих дипломованих бухгалтерів.

Отже проблемами обліку займаються як державні органи так і громадські організації бухгалтерів, які визначають політику галузі в обліку [14, с.6–7].

Структурно систему GAAP можна визначити за схемою, наведеною в таблиці 2.

Таблиця 2

Ієрархія системи GAAP

Рівень ієрархії	Сутність рівня системи
4-й рівень	Бухгалтерська практика, рекомендована літературою або іншими документами, окрім документів 1–3 рівнів. До таких документів відносяться Положення APB (колишній Комітет з бухгалтерських принципів), Доповіді з існуючих проблем та практичні бюлетені (AICPA), Положення робочої групи з проблем, що виникають (FASB), періодичні видання SEC та періодична професійна публіцистика

3-й рівень	Облікові інтерпретації (розробка AICPA), що являють собою опис існуючої облікової практики, яка широко застосовується бухгалтерами
2-й рівень	Галузеві рекомендації обліку та аудиту, Заяви про позицію (AICPA), Технічні бюлетені FASB. Зазначені документи встановлюють окремі правила обліку або дають опис існуючої облікової практики
1-й рівень	Обов'язкові принципи (стандарти) обліку. До них відносять Положення про стандарти фінансового обліку, Інтерпретації (FASB), Бюлетені наукових досліджень в галузі обліку AICPA, Положення та Інтерпретації

Джерело: [14, с.7]

США прагнуть наблизити міжнародні стандарти бухгалтерського обліку до американських загальноприйнятих принципів (GAAP).

Проблеми невідповідності GAAP і міжнародних облікових стандартів розглядалися Конгресом США, де було зазначено, що прийняття високоякісних міжнародних стандартів дало змогу збільшити надходження іноземних інвестицій та забезпечити доступ іноземних корпорацій на ринки США.

У Великій Британії опубліковані свої власні національні стандарти, що мають назву «Положення зі стандартної облікової практики» (Statement on Standard Accounting Practice – SSAP)». Крім того, Комітет з бухгалтерських стандартів (Accounting Standard Board) випускає стандарти фінансової звітності. Велика Британія є лідером щодо розробки фінансової звітності для малого бізнесу. Форма звітності про рух грошових коштів має суттєві відмінності від рекомендованої форми даного звіту МСБО 7. Однак наявність розбіжностей в методології бухгалтерського обліку не шкодить вкладенню інвестицій в британську економіку і не виставляються вимоги щодо наближення британської облікової системи до міжнародних стандартів [17, с.102].

Міжнародні стандарти мають забезпечити гармонізацію шляхом можливостей розвитку національних облікових систем через взаємозв'язок різних методологій [17, с.103].

З огляду на поширення МСФЗ в ЄС, окремі автори вважають, що стандартизація обліку, яка передбачає встановлення єдиних норм і вимог до бухгалтерського обліку, починає домінувати, оскільки вона не обмежується

рамками ЄС [13, с.43], а глобальна гармонізація є більш актуальною проблемою, ніж реальна [1, с.60] С.Ф. Голов вважає, що такий висновок передчасний [2, с.20].

Аналізуючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку доцільно звернути увагу на те, що всі вони систематично оновлюються і таке оновлення супроводжується ускладненням.

Узагальнюючи викладене вище можна дійти висновку, що бухгалтерський облік є регульованим. З одного боку, в ролі регулятора виступають державні органи чи установи, а з іншого – професійні організації бухгалтерів та аудиторів, яких уповноважила на це професійна спільнота.

Зазвичай облікові системи різних країн мають відрізнятись одна від одної. На це впливають соціально-економічні та політичні чинники, зокрема відокремлений характер розвитку ринків капіталу, рівень інфляції, розміри і організаційна структура підприємств, загальний рівень освіти, типи законодавчих систем тощо.

Історичний розвиток законодавчих систем також суттєво вплинув на системи обліку. Можна виділити групи країн, що дотримуються однотипових підходів до побудови системи обліку. Однією з самих поширених є трьох модельна класифікація облікових систем (табл. 3).

Таблиця 3

Трьох модельна класифікація облікових систем

Тип моделі	Країни, що використовують певну модель	Характеристика моделі
Британо-американська	Велика Британія, США, Нідерланди, Канада, Австралія та ін.	Орієнтація обліку на потреби широкого кола інвесторів, що зумовлено високорозвиненим ринком цінних паперів; відсутність законодавчого регулювання обліку, який регламентується стандартами, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів; гнучкість облікової системи; високий освітній рівень як бухгалтерів, так і користувачів фінансової інформації

Континентальна	Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія і ін.	Наявність законодавчого регулювання обліку; тісні зв'язки підприємства з банками, що є основними постачальниками капіталу; орієнтація обліку на державні потреби оподаткування і макро-економічного регулювання; консерватизм облікової практики
Південноамериканська	Бразилія, Аргентина, Болівія і ін.	Орієнтація методики обліку на високий рівень інфляції і потреб державного регулювання

Джерело: [14 с.9]

Міжнародні стандарти обліку є документами, що визначають загальний підхід до складання фінансової звітності і пропонують варіанти обліку окремих коштів або операцій підприємства. Вони не є обов'язковими і мають рекомендаційний характер.

До міжнародних стандартів обліку входять Концептуальні основи підготовки і подання фінансової звітності, в яких викладені основні принципи ведення обліку і складання звітності. Ці принципи можна вважати загальноприйнятими в світовому масштабі, оскільки вони мають певне закріплення в облікових стандартах усіх країн.

У кожній країні місцеві положення більшою чи меншою мірою регулюють випуск фінансових звітів.

Як свідчить практика, сліпе копіювання бухгалтерських принципів МСБО та недосконалий переклад деяких облікових стандартів не є прийнятними для використання в Україні. Вирішальну роль в цьому відіграють правові відношення в країні. Я.В.Соколов у вступі до книги Б.Нідлза, Х.Андерсена, Д.Колдуела «Принципи бухгалтерського обліку» відзначав, що методологічні відмінності, насамперед обумовлені не особливостями бухгалтерської системи самої по собі, а різною правовою основою, що існує в кожній країні, традиціями, багатовіковим досвідом та менталітетом облікових працівників. Методологічний розвиток, пов'язаний з бухгалтерською традицією, з точки зору практики, має суттєве значення, хоча на відміну від методологічних вони

не мають під собою об'єктивних обґрунтувань, але подолати їх вкрай важко через суб'єктивні чинники [12, с.6].

Національна система бухгалтерського обліку формується у складних умовах, 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 запопадливо виконуючого всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності» [8, 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.

О.М. Петрук 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» [13, 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 4.

Таблиця 4

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 »	

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

У науковій літературі цьому питанню присвячені праці С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, Л.К. Сука та інших [2; 4; 6; 7;11].

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 [16, 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 [10, 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» [6, 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, 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 [5, с.55].

М.Я.Дем'яненко пропонує прийняти окремі закони, зокрема «Про витрати», «Про доходи», «Про амортизацію», які мають регулювати всі правові аспекти економічних процесів, пов'язаних з формуванням доходів, витрат, амортизації [4, с.10–17].

О.М. Петрук притримується думки необхідності гармонізації законодавства бухгалтерського обліку з іншими законодавчими актами в формулюванні окремих понять, зокрема «активи», «зобов'язання», «господарська операція», тощо [13, с.252–253].

С.Ф. Голов вважає такий підхід хибним, оскільки на його думку буде порушено принцип привалювання сутності над юридичною формою господарської операції. Тобто господарські операції відобразатимуть в бухгалтерському обліку не реальні економічні процеси, а норми права, що не забезпечуватиме досягнення мети фінансової звітності [2, с.236].

Ураховуючи зазначені вище обставини метою нашого дослідження є відображення порядку визначення фінансових результатів за умови застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» в сільськогосподарських підприємствах.

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, структури 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 [3, с.96].

Дослідження цієї проблеми дають можливість дійти висновку, що в міжнародних стандартах спостерігається стійка тенденція та розширення кола активів, які оцінюються і відповідно відображуються у фінансовій звітності за справедливою вартістю. Як результат нескінчених удосконалень П(С)БО 2 «Баланс», затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.09.99 р. з дати затвердження був змінений і доповнений одинадцять раз. Прийняття П(С)БО 30 сприяло змінам в П(С)БО 2 та фінансовій звітності, зокрема в Баланс (ф.№ 1) та Примітки до фінансової звітності (ф.№ 5). В активі балансу в розділі «Необоротні активи» введено статтю «Довгострокові біологічні активи», в розділі «Оборотні активи» – статтю «Поточні біологічні активи». Коментарі до цих статей наведені в табл. 5.

Таблиця 5

Зміни в балансі як результат впливу МСБО

Розділ активу балансу	Назва статті	Відображення інформації відносно П(С)БО 2 «Баланс»
Необоротні активи	Довгострокові біологічні активи: – справедлива (залишкова) вартість – первинна вартість – накопичена амортизація	Відображується вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за П(С)БО 30 «Біологічні активи». В даній статті наводяться справедлива (первинна, переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації (в дужках) і залишкова вартість довгострокових біологічних активів. До результату балансу включається справедлива або залишкова вартість, яка дорівнює різниці між первинною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації
	Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості Первісна вартість інвестиційної нерухомості Знос інвестиційної нерухомості	Наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю і сумою зносу. У рядку "знос інвестиційної нерухомості" наводиться у дужках знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю

Оборотні активи	Поточні біологічні активи	Відображується вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі та в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані із основного стада для реалізації, молодняк тваринна вирощуванні та на відгодівлі) в оцінці за справедливою або первинною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочі та інші культури) в оцінці до справедливої вартості, облік яких ведеться за П(С)БО 30 «Біологічні активи»
-----------------	---------------------------	--

Примітки до фінансової звітності (ф.№ 5) доповнені розділами XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первинного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». В розділі XIV «Біологічні активи» наведено докладну інформацію про групи біологічних активів, що відображаються в статтях активу балансу. Розділ XV «Фінансові результати від первинного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» має інформацію про витрати, пов'язані з біологічним перетворенням (витрати і доходи), а також про визначення фінансового результату від реалізації продукції і додаткових біологічних активів рослинництва та тваринництва. Дані доповнення тільки ускладнюють інформаційні потоки фінансової звітності.

Одним із принципів підготовки фінансової звітності, який висувають МСФЗ, є превалювання суті над формою при відображенні господарських операцій, тобто події та явища необхідно відображувати відповідно до їхньої суті та економічних реалій, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми [5, с.55]. Проте самі ідеологи міжнародних стандартів, визначаючи окремі терміни, не завжди дотримуються цієї вимоги.

Оцінка П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій до нього дають можливість дійти висновку, про їх недосконалість та необхідність його доопрацювання. Введення в дію цих законодавчих актів у такому вигляді тільки ускладнює роботу практикуючих бухгалтерів і не сприяє об'єктивним закономірностям сутності, змісту та структури формування прибутку [3, с.96–99].

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 [5, 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 [7, 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 [7, с.27].

Протягом 15–20 років колективні зусилля практиків та вчених різних країн, зокрема США, Канади, Великій 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 [11, 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 [5, с.58].

Висновок. 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.

Література

1. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности : от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссен; пер. с англ. В. И. Бабкин, Т. В. Седова. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : моногр. / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Гуцаленко Л. В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Л. В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 96–99.
4. Дем'яненко М. Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 10–17.
5. Канцуров О. О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського голку у нормативно-правовій базі України / О. О. Канцуров // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 51–57.
6. Кирейцев Г. Г. Условия развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве Украины / Г. Г. Кирейцев // 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.
7. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського учета : науч. докл. / Г. Г. Кірейцев. – изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.
8. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в

- сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.
9. Костюченко В. Гармонізація національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та сьомої Директиви ЄС щодо сфер застосування та подання консолідованих фінансових звітів / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 17–26.
 10. Мних Є. В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні / Є. В. Мних // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 17–18.
 11. Моссаковський В. Б. Деякі питання організації обліку в Україні / В. Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 1. – С. 2–4.
 12. Нидлз Б. Основные принципы управленческого учета / Б. Нидлз, Г. Андерсен, Д. Голдвелл // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40–45.
 13. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : моногр. / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
 14. Пилипенко І. І. Основи бух обліку за міжнародними стандартами (МСБО) : [навч. посіб.] / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : 2001. – 184 с.
 15. Пучкова С. И. Международные стандарты бухгалтерского учета и перспективы их использования в России / С. И. Пучкова // Консультант. – 1998. – № 3. – С. 29–31.
 16. 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.
 17. Широбоков В. Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве (Концептуальные подходы, теория и практика) : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Владимир Григорьевич Широбоков. – Воронеж, 2002. – 499 с.