

2. Мельянкova Л. Світові тенденції нарахування оплати праці та її обліку / Л. Мельянкova // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – №2(276). – С. 27-33.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003р. №601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
5. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV, зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 49-51. – Ст. 376.
6. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 №108/95-ВР, зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – Ст. 121.

УДК 631.162

В.В. НОВОДВОРСЬКА, *к.е.н., доцент,
кафедра організації обліку та звітності,
Вінницький національний аграрний університет*

А.М. ТИЧУК, *викладач-методист,
Чернятинський коледж
Вінницького національного аграрного університету*

ІНТЕГРАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стратегічний напрямок входження України в систему світового господарства об'єктивно потребує адаптації національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Аграрний сектор є основною складовою національної економічної системи розвитку країни. За цих обставин господарська діяльність сільськогосподарських підприємств становить основу сус-

пільного відтворення валового внутрішнього продукту нашої держави. Рівень ефективності їх діяльності характеризується фінансовим результатом, який є універсальною категорією, що визначає доцільність та ефективність діяльності підприємства в досягнутих економічних результатах. Загальноекономічна суть фінансових результатів полягає у порівнянні доходів та витрат звітного періоду. Причому, витрати - це вартість ресурсів, інвестованих в оборот для досягнення економічної вигоди - доходу. Звідси, якщо діяльність підприємства ефективна, то фінансові результати проявляються у вигляді прибутку, в протилежному випадку - у вигляді збитків, які ставлять під загрозу існування господарюючого суб'єкта.

На формування як доходів так і витрат в сільськогосподарському виробництві впливає низка організаційно-технологічних особливостей, серед яких превалюють господарські процеси пов'язані з біологічними активами. Отже, виникає нагальна потреба оперативно обліковувати і аналізувати фінансові результати діяльності підприємства з метою їх максимізації. Вітчизняна система бухгалтерського обліку потребує удосконалення ряду питань, що в умовах сьогодення залишаються невирішеними. Міжнародні стандарти щодо організації бухгалтерського обліку містять загальнотеоретичні підходи, які потребують адаптації до галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва в нашій країні та не мають практичних методик, придатних для ефективного використання в конкретних умовах виробництва. Для вирішення організаційно-методичних питань обліку фінансових результатів та формування прибутку необхідно з нових позицій розкрити основні визначення та засади обліку в сільському господарстві відповідно до норм П(С)БО 30 «Біологічні активи», призначене для формування в бухгалтерському обліку інформації про виробництво сільськогосподарської продукції. Раціональна побудова методики формування фінансового результату та його відображення у фінансовій звітності посідає домінуюче місце у системі бухгалтерського обліку.

У відповідності до п.19 П(С)БО 30 «Біологічні активи» до складу фінансових результатів агроформувань входять:

- фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

- фінансовий результат від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу;

- фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу .

Бухгалтерське визначення фінансового результату є досить умовним і ці умовності вносяться методикою його визначення, а також порядком обліку складових, які визначають прибуток. Тобто - фінансовий результат діяльності підприємства в значній мірі визначається внутрішніми факторами - елементами облікової політики підприємства та зовнішніми - організаційно-технологічними особливостями виробництва певної галузі (особливо в сільському господарстві).

П(С)БО №30 «Біологічні активи» містить основні положення визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності. Загальна методика визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності не сформована; не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні, оскільки фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції.

До специфічних особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств можна віднести наступні: родючість ґрунту як споживчий ресурс; розрив у схемі між двома суміжними виробничими циклами (старим і новим); обумовлена погодним фактором залежність відтворення виробничих циклів; залежне виробництво біологічної продукції від впливу ризиків; залежність галузі, що задовольняє потреби населення, тваринних організмів і промисловості в продукції біологічного походження

від природних монополістів; «відчуження» виробленого продукту біологічного походження в сільськогосподарського товаровиробника з метою «включення» його у схему: переробка – зберігання – транспортування - реалізація; використання в діяльності біологічних активів; залежність отриманого результату від біологічних перетворень. Ці особливості істотно впливають на методику формування фінансового результату в агроформуваннях.

П(С)БО №30 «Біологічні активи» вніс доповнення до моментів визнання доходу, і тепер їх стало чотири: в процесі виробництва (довготермінові договори, приріст молодняка), на момент завершення виробництва (сільськогосподарська продукція за справедливою вартістю), на момент продажу та на момент отримання грошей. Прикладами відображення доходу в процесі виробництва є визнання доходу, отриманого по довгострокових договорах (надання послуг), тобто з використанням методу поетапного виконання робіт, а також у результаті природного росту. Існує безліч ситуацій, коли доходи визнаються в процесі виробництва. Насамперед це стосуються обліку доходів у сфері надання послуг, по оренді, відсотках, комісійним - там, де дохід визначається на тимчасовій основі. У кожному із цих випадків умови основного критерію визнання доходу дотримані. Враховуючи ті обставини, що послуги виконуються протягом деякого періоду, то їх виконання можна вважати критичною подією. Сума доходу встановлюється відповідним попереднім договором або угодою. Відповідні витрати звичайно визнанні одночасно з доходом.

До формування доходу протягом виробничого процесу можна віднести і визнання вартості, що збільшилася, у результаті природного росту або процесу старіння. В економічному змісті приріст породжує дохід. Прикладом такого природного приросту вартості є ріст лісу, молодняка тварин.

Доходи або прибуток, обумовлені приростом, можуть бути відображені у звітності тільки в результаті проведення інвентаризації. Такий дохід не є результатом угод, отже, він відрізняється від випадків визнання доходу протягом процесу виробництва, розглянутих вище. Проте логічний зміст відображення приросту величини активу при цьому зберігається. Труднощі визначення

доходу, обумовленого приростом, пов'язані з визначенням поточної дисконтованої оцінки, тому що вона залежить від припущень про майбутні ринкові ціни й про майбутні витрати по збору врожаю й підготовці продукту до реалізації.

Визнання доходу на момент завершення виробництва обумовлене також для сільськогосподарської продукції. Коли виробництво продукції завершено, її собівартість може бути обчислена з достатнім ступенем точності. Реалізаційна ціна й додаткові витрати по продажу й доставці можуть залишатися невизначеними. Але якщо вони досить точно оцінені, визнання доходу в цей момент виправдано. Основна проблема складається в одержанні надійних і достовірних оцінок доходу й додаткових витрат. Для більшої частини товарів відсутність стабільної ринкової ціни є головною причиною, по якій цей метод неприйнятний.

Практика застосування П(С)БО 30 вказує на те, що деякі його положення не мають узгодженості з іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку аграрними формуваннями. Сюди можна віднести визнання доходів та витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції, що викладена у П(С)БО 30 та методикою калькулювання собівартості продукції агроформувань відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції №1315. У даному стандарті зазначено, що фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначається як різниця між справедливою вартістю та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями таких активів на кожну звітну дату. В свою чергу, Методичні рекомендації зазначають, що до виробничої собівартості необхідно включати прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі та загальновиробничі витрати. Звідси виникає проблема практичного включення загальновиробничих витрат при розрахунку фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату складання проміжної звітності, оскільки вони розподіляються на окремі види продукції тільки в кінці року. Результатом таких дій може бути викривлення фінансового результату, що призведе до завищення суми при-

бутку або зменшення суми збитку, що в свою чергу негативно вплине на достовірність показників фінансової звітності.

Вирішенням даної проблеми може стати внесення змін до методики формування витрат і калькулювання собівартості продукції, що полягає у щоквартальному розподілі загальновиrobничих витрат, до відповідної бази розподілу закріпленої в Наказі про облікову політику підприємства.

Щодо методики визначення фінансових результатів, то для оптимізації процесу визначення показників бухгалтерського обліку, таких як собівартість та валовий прибуток (збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції, доцільно було б визначати доходи (витрати) від первісного визнання тільки біологічних активів, оскільки вони втілюють в собі лише майбутні економічні вигоди чи втрати і не відображають реального надходження коштів на рахунок.

Дослідивши міжнародний досвід, законодавчу та нормативну базу України, сформовано рекомендації щодо визначення та відображення в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Наведені рекомендації слугуватимуть попередженню суб'єктивної облікової інформації та підвищать рівень довіри користувачів до фінансової звітності, що сприятиме інвестуванню коштів в аграрний сектор економіки та інтеграції обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності до міжнародних стандартів фінансової звітності.

УДК 004.415:657.1:631.11

М.П. ПАВЛЮКОВЕЦЬ, *м.н.с.*,

*відділ методології бухгалтерського обліку та аудиту,
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ*

ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ПОБУДОВИ СУЧАСНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Теоретичне обґрунтування напрямів удосконалення бухгалтерського обліку з урахуванням розвитку сучасних інформаційних технологій потребує, на першому етапі, визначення пріори-