

Установа «Науково-дослідний інститут праці Міністерства праці та соціального захисту Республіки Білорусь» (НДІ праці Мінпраці та соцзахисту)  
220047, Республіка Білорусь, м. Мінськ, вул. Герасименка, б. 18, кв. 291.

**ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ**

**Милькота Наталия Вацлавовна**, ведущий научный сотрудник, кандидат философских наук,  
Учреждение «Научно-исследовательский институт труда Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» (НИИ труда Минтруда и соцзащиты)  
220047, Республика Беларусь, г. Минск, ул. Герасименко, д. 18, кв. 291,

**DATA ABOUT THE AUTHOR**

**Milkota Nataliya Vatslavovna**, Leading Researcher, Candidate of Science (Philosophy),  
Research Institute of Labor by Ministry of Labor and Social Protection of Republic of Belarus.  
220047, Republic of Belarus, Minsk, Gerasimenko Str., 18-291,

УДК 631.11:658.14

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ  
НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Перчук О.В.**

*Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних і практичних питань, пов'язаних зі становленням, організацією та створенням найбільш досконалої системи обліку фінансових результатів, яка забезпечує підвищення ефективності управління сільськогосподарським підприємством.*

*Мета написання даної статті полягає у обґрунтуванні окремих теоретичних і методологічних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів діяльності для прийняття управлінських рішень щодо розвитку сільськогосподарського виробництва.*

*Методологія проведення роботи. Методологічною основою дослідження було обрано системний підхід, який використовувався при дослідженні загальнотеоретичних засад обліку фінансових результатів і обґрунтуванні практичних напрямів його удосконалення. Також застосовано методи логічного аналізу, індукції та дедукції для уточнення сутності доходів та фінансових результатів; методи експертних оцінок – для дослідження стану обліку в сільськогосподарських формуваннях; методи функціонально-логічного аналізу – для побудови бухгалтерської інформаційної моделі фінансових результатів. Робота виконана за результатами дослідження сучасних наукових поглядів щодо розвитку методологічних та практичних засад обліку в агропромислових підприємствах.*

*Результати роботи. Уточнено суть доходів та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Розглянуто основні підходи і проблеми щодо оцінки доходів, організації та ведення обліку фінансових результатів аграрних підприємств із застосуванням національного положення стандарту бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».*

*Галузь застосування результатів: організація та проведення наукових досліджень щодо удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.*

*Висновки: Рівень ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств характеризують фінансові результати. На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей. В ході дослідження опрацьовано теоретичні підходи щодо економічної сутності та значення категорій «дохід» і «фінансові результати». Досліджено особливості визначення фінансових результатів згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» та проаналізовано особливості їх відображення в обліку сільськогосподарських підприємств України. Удосконалено інформаційне забезпечення обліку фінансових результатів діяльності та звітності з метою кращого забезпечення споживачів економічною інформацією.*

**Ключові слова:** біологічні активи, витрати, доходи, облік, фінансові результати, сільське господарство.

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ  
НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Перчук О.В.**

*Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методологических и практических вопросов, связанных со становлением, организацией и созданием наиболее совершенной системы учета финансовых результатов, которая обеспечит повышение эффективности управления сельскохозяйственным предприятием.*

*Цель написания данной статьи заключается в обосновании отдельных теоретических и методологических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета финансовых результатов деятельности для принятия управленческих решений по развитию сельскохозяйственного производства.*

*Методология проведения работы. Методологической основой исследования был выбран системный подход, который использовался при исследовании общетеоретических основ учета финансовых результатов и обосновании практических направлений его совершенствования. Также применены методы логического анализа, индукции и дедукции для уточнения сущности доходов и финансовых результатов; методы экспертных оценок - для исследования состояния учета в сельскохозяйственных формированиях; методы функционально-логического анализа - для построения бухгалтерской информационной модели финансовых результатов. Работа выполнена по результатам исследования современных научных взглядов на развитие методологических и практических основ учета в агропромышленных предприятиях.*

*Результаты работы. Уточнено суть доходов и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий. Рассмотрены основные подходы и проблемы в оценке доходов, организации и ведения учета финансовых результатов аграрных предприятий с применением национального положения стандарта бухгалтерского учета 30 «Биологические активы».*

*Область применения результатов: организация и проведение научных исследований по совершенствованию теории и практики бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий.*

*Выводы: Уровень эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий характеризует финансовые результаты. На формирование доходов и расходов в качестве основных составляющих финансовых результатов в сельском хозяйстве влияет ряд организационно-экономических особенностей. В ходе исследования обработаны теоретические подходы к экономической сущности и значения категорий «доход» и «финансовые результаты». Исследованы особенности оценки финансовых результатов по П(С)БУ 30 «Биологические активы» и проанализированы особенности их отражения в учете сельскохозяйственных предприятий Украины. Усовершенствовано информационное обеспечение учета финансовых результатов деятельности и отчетности с целью лучшего обеспечения потребителей экономической информации.*

**Ключевые слова:** биологические активы, расходы, доходы, учет, финансовые результаты, сельское хозяйство.

## THE PECULIARITIES OF FINANCIAL RESULTS ACCOUNTING ON THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

Perchuk O.V.

*The subject of research are the theoretical, methodological and practical issues associated with the development, organization and creating the most perfect system of financial results accounting which provides rising the efficiency of agricultural enterprise management.*

*The purpose of the article is to give the background for some theoretical and methodological statements and to work out the practical recommendations on improvement of the financial results accounting for decision-making as for agricultural production development.*

*Methodology. A system approach was chosen as the methodological basis of the investigation. The system approach is used in studying the general theoretic principles of financial results accounting and in grounding the practical directions of its improvement. The methods of logical analysis, induction and deduction are used as well to clarify the nature of incomes and financial results; methods of expert estimation are used for studying the conditions of accounting in agricultural units; methods of functional and logical analysis are used to build the accounting information model of financial results. The investigation is carried out on the basis of studying the modern scientific views on the development of methodological and practical principles of accounting on agricultural enterprises.*

*The results. The essence of incomes and financial results of agricultural enterprises activities is clarified. The basic approaches and problems in assessing the incomes, organizing and carrying out the financial results accounting on agricultural enterprises are considered using the National Accounting Standard 30 «Biological Assets».*

*Areas of results implementation: organizing and conducting scientific research in the field of improving the theory and practice of financial results accounting of the agricultural enterprises activities.*

*Conclusions: The level of agricultural enterprises activities efficiency is characterized by their financial results. The formation of incomes and expenses as the main components of financial results in agriculture is under the influence of a number of organizational and economic peculiarities. The theoretical approaches to the economic essence and meaning of the categories «income» and «financial results» are processed in the investigation. The peculiarities of determining financial results according to the National Accounting Standard 30 «Biological assets» are considered and the features of their presentation in Ukrainian agricultural enterprises accounting are analyzed. The information support of the financial results accounting and reporting is improved for better providing the consumers with economic information.*

**Keywords:** biological assets, expenses, incomes, accounting, financial results, agriculture.

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах аграрний сектор є базовою складовою національної економіки і відіграє провідну роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України. Господарська діяльність підприємств АПК складає основу суспільного відтворення валового внутрішнього продукту країни. Рівень ефективності їх діяльності характеризують фінансові результати.

Недостатньо уваги приділялося обґрунтуванню методичних принципів, відповідно до яких визначаються такі категорії, як прибуток і збиток. Серйозного вдосконалення потребує існуюча класифікація фінансових результатів та їх складових для забезпечення користувачів оперативною й достовірною інформацією. Потребує уточнення порядок визначення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах, зокрема після запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, що вимагає ґрунтовних наукових досліджень у вирішенні певних проблем.

**Актуальність.** Формування витрат і доходів в сільському господарстві та контроль за їх здійсненню має важливе значення в умовах ринкових відносин. Адаптація нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінила порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні дослідження сутності категорії «фінансові результати» велися багатьма вченими. Значний внесок у розвиток цього поняття, особливо його облікового аспекту, зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: А. Бабо, І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, А.М.Герасимович, М.Я. Дем'яненко, К. Друрі, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, М.Ф. Огічук, Н.Л. Правдюк, В.К. Савчук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендріксен М.Г. Чумаченко та інші.

Проблемами формування доходів, витрат та фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку та її адаптації до міжнародних стандартів займаються провідні науковці. Зокрема цьому присвячені праці Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сука Л.К та інших. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних перетворень, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення спірні питання формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку

біологічних активів та інших нормативних документів. Існують проблеми щодо практичного застосування цих та інших нормативних документів на сільськогосподарських підприємствах. Все це підтверджує актуальність теми і необхідність продовження наукових досліджень в цій галузі.

**Постановка завдання.** Метою написання статті є обґрунтування окремих теоретичних і методологічних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів діяльності для прийняття управлінських рішень щодо розвитку сільськогосподарського виробництва.

**Виклад основного матеріалу.** У сфері аграрного виробництва функціонують різні за розмірами та організаційною структурою підприємства, однак їх об'єднує спільна мета – вони створені та діють з метою одержання прибутку. Від ефективності управління прибутком залежить фінансовий стан суб'єкта господарювання, стабільність його роботи на перспективу та рівень розвитку в галузі загалом. Складність процесу управління прибутком підприємств аграрної сфери зумовлена тим, що суб'єкту господарювання потрібно забезпечити достатню платоспроможність, врахувавши при цьому специфічні для галузі особливості кругообігу фінансових ресурсів.

Управління фінансовими результатами та процесом розподілу прибутку неможливе без достовірної інформації про витрати і доходи, як визначальні складові фінансових результатів. Поки облік був суто практичною діяльністю, обчисленню фінансових результатів не приділялось належної уваги, але пізніше, коли Ж.Б. Дюмарше виклав економічне розуміння суті обліку та в практику запровадили заключний метод визначення результатів за балансом (Б.Ф. Баррем), а в подальшому відображення результату на спеціальних рахунках прибутків та збитків і капіталу, виникла залежність результату від методики обліку. Все це зумовило необхідність вивчення економічної сутності та змісту категорій «дохід», «витрати» і «прибуток».

Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій.

Бухгалтерський підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті фінансової звітності 18 «Дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу». Аналогічне поняття в Національному стандарті бухгалтерського обліку – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інтерпретується наступним чином: «Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [1]. Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім коректне.

По-перше – у загальній сумі доходу від реалізації міститься сума податків, які не приносять підприємству економічну вигоду і не забезпечують зростання власного капіталу; по-друге – зростання власного капіталу підприємства забезпечує не сам дохід, а його частина у вигляді прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків.

Якісно нового наукового змісту набуло поняття доходу з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи». Дохід від сільськогосподарської діяльності визнано окремою обліковою категорією. В бухгалтерському обліку запроваджена методика визначення та узагальнення інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності базована на МСФЗ.

Поняття доходу від сільськогосподарської діяльності, як облікової категорії, потребує уточнення, адже при цьому має враховуватися збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, одержаних у результаті відокремлення від біологічного активу, призначених для продажу і (або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період, а також створюють економічну основу для покриття всіх видів витрат. Суттєвий вплив на ці вигоди мають природно-кліматичні умови.

На основі узагальнення та систематизації концептуальних основ і практики ведення обліку доходів, обґрунтуємо поняття «дохід від сільськогосподарської діяльності» (рис. 1).

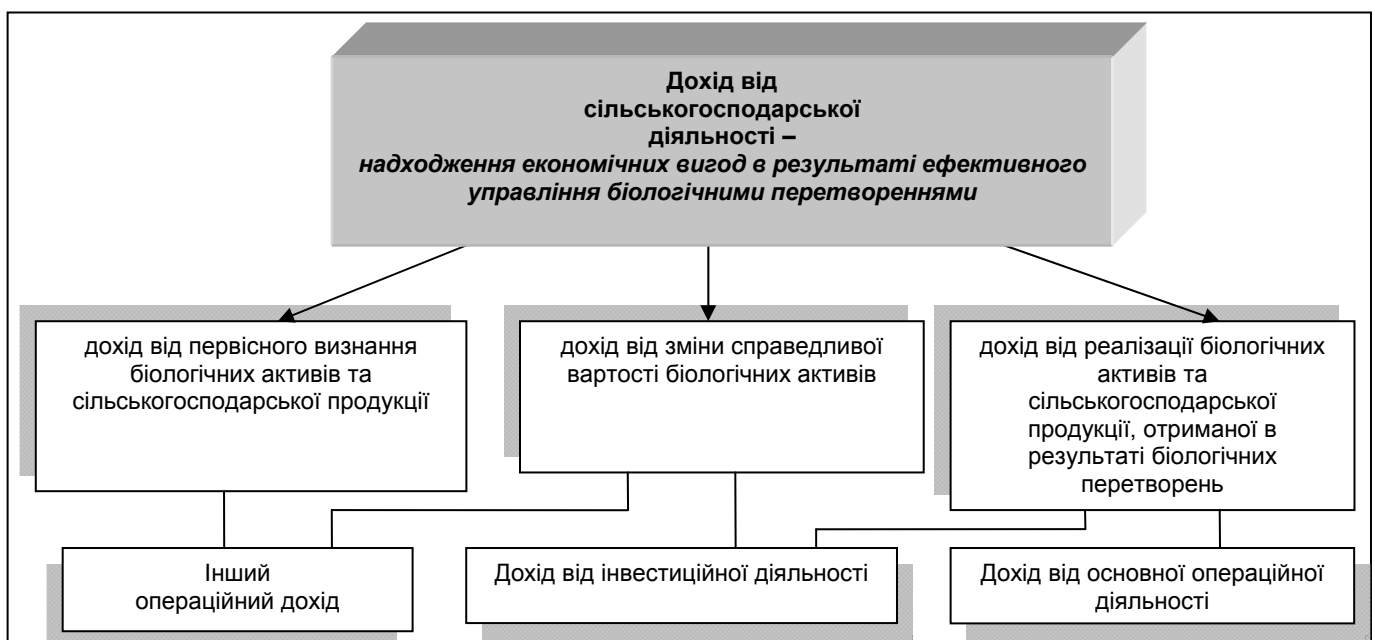


Рисунок 1. Складові доходу від сільськогосподарської діяльності.

Дохід від сільськогосподарської діяльності визначено як надходження економічних вигод в результаті ефективного управління біологічними перетвореннями. Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності.

Таке розмежування дозволить доповнити класифікацію доходів сільськогосподарських підприємств з метою об'єктивності інформації для потреб управління.

Фінансовим результатом є прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства. Науковець Мельничук Б.В. трактує фінансові результати як прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період (місяць, квартал, півріччя, 9 місяців, рік) [2, с.184]. Економісти Бойчук І.М., Манів З.О., Луцький І.М., Петрович Й.М., Кіт А.Ф., Семенів О.М. визначають фінансовий результат як різниця між доходами (витратами) та витратами (доходами) підприємства. Із вище поданих визначень фінансового результату, помітна тенденція змішання понять прибутку й збитку з доходами і витратами підприємства. І часто під фінансовим результатом хтось розуміє остаточний прибуток від усіх видів діяльності, а інші – порівняння доходу і витрат певної діяльності. Тому пропонуємо розрізняти «кінцевий фінансовий результат» та «фінансові результати».

Кінцевий фінансовий результат – це чистий прибуток (збиток), що визначається на кінець звітної року. Фінансові результати – це прибуток, у разі перевищення доходів, отриманих підприємством за відповідний період внаслідок певної діяльності над витратами, здійсненими за той же період для забезпечення цієї діяльності, або збиток – в протилежному випадку. Зі вступом в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» поняття фінансового результату значно розширилось (рис. 2).

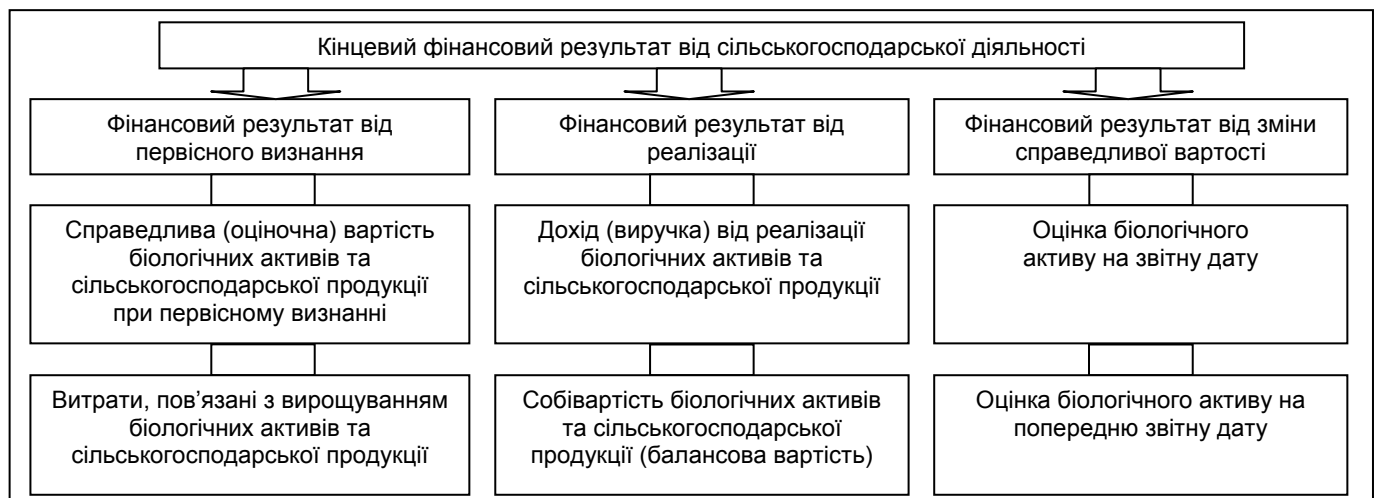


Рисунок 2. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності.

Аналіз літературних джерел стосовно передумов формування і визначення фінансових результатів діяльності свідчить про неоднозначність поняття «прибуток». У різних трактуваннях причинний зв'язок походження прибутку найчастіше не стільки доводиться, скільки передбачається. Для одних вчених прибуток – це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу. Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємства, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

У бухгалтерському обліку існують кілька методик визначення фінансових результатів: одна з них ґрунтується на веденні обліку з вирахуванням собівартості продукції у великих підприємствах, а друга, яка передбачає визначення результатів діяльності в цілому, - у підприємствах, які підпадають під статус малих. Окрема методика розрахунків передбачена для сільськогосподарських підприємств, згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Слід зауважити, що в Україні в цілому методика обліку біологічних активів, доходів і витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності узгоджується з основними вимогами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», який введений в дію з 2003 року з наступними змінами та доповненнями для запровадження з 1 січня 2009 року.

Практичного досвіду застосування даного стандарту як в міжнародній практиці, так і в Україні, немає. Сільськогосподарські підприємства, по суті, вперше зустрілись з багатьма проблемами, які потребують вирішення. І найважливішою з них є проблема формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів.

На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких основною є залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Це задає специфічні вимоги до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому п. 9 і п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи», та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат).

Поняття «первісне визнання» є новим в обліку фінансових результатів. Науковець Коцупатрій М.М. зазначає, що первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена [2, с.152].

Виходячи з порядку розрахунку фінансового результату від первісного визнання, первісне визнання – це визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів в момент їх відокремлення від біологічних активів як окремих активів за справедливою вартістю.

Герасимчук І. зазначає, що така норма призводить до порушення чинного законодавства [3]. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» закріплено, що пріоритетною оцінкою активів є оцінка їх за історичною (фактичною) собівартістю, тобто первісною вартістю.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [4].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [5], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [6] визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Практично проводити розрахунок справедливої вартості на різні види сільськогосподарської продукції і біологічні активи досить складно. Є види активів, на які взагалі відсутні ринкові ціни, або від виробництва одержують продукцію, яка може бути нижчої якості, тому, як справедливо зазначають Жук В.М., Сук Л.К та інші «найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції» [2, с.51].

Первісному визнанню підлягає вся сільськогосподарська продукція та біологічні активи, що відповідають раніше зазначеним умовам, і в момент їх відокремлення від біологічного активу. На нашу думку, слід уточнити, що первісне визнання активу не завжди збільшує суму доходів чи витрат від первісного визнання, а лише на ту величину, на яку продукція визнана товаром для продажу. Дохід від первісного визнання не повинен включати справедливую вартість продукції, що визнана виробничим запасом.

При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки: 1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості (що рідко може співпадати); 2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості; 3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

При першому і другому випадках не виникає ніяких проблем з відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списуються на вихід продукції; у другому випадку – продукція оприбутковується за справедливою вартістю (на дебет рахунків 27, 21) та на різницю – на дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 – за фактичною собівартістю.

Отже, при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Дт 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23. Таким чином, по кредиту рахунку 23 відображається не планова собівартість активів, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено витрати відносити на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а доходи – на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Проблема виникає при третьому випадку, коли на суму визнаного доходу необхідно збільшувати витрати по дебету рахунку 23 «Виробництво»: Дт рахунку 23, Кт субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Але такий порядок є нереальний, адже ми не можемо змінювати фактичні витрати на виробництво (Дт рахунку 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли не-будь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції.

Це суперечить економічному змісту витрат на виробництво, які формуються по дебету рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [7]. Тобто, згідно П(С)БО 16 «Витрати на дебеті рахунку 23 «Виробництво» повинні формуватись фактичні виробничі витрати.

Щоб вийти з такої ситуації і вирішити проблему відображення доходу від первісного визнання продукції, доцільно оприбуткувати продукцію на Дт рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з Кт рахунків: 23 – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на різницю, на яку справедлива вартість перевищує фактичну собівартість продукції. Таке відображення різниці між справедливою і фактичною собівартістю продукції та біологічних активів було б цілком логічним і підтверджує думку вчених (Сука Л.К., Сука П.Л. та інших) [8,9].

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів без зміни дебету рахунку 23 «Виробництво» забезпечить одержання інформації про суму фактичних витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого боку.

Для визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції може бути розроблено алгоритм, який подано на рис. 3.

Фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання достовірно визначити можливо лише в кінці року. Це зумовлено двома причинами. Перша причина – на момент первісного визнання підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів, які будуть відомі лише в кінці року [10, с. 97]. Друга – на момент первісного визнання підприємство не завжди може визнати яка сільськогосподарська продукція буде виробничим запасом, а яка – товаром для продажу. Адже, частина виробленої продукції, як правило, використовується для внутрішньогосподарського споживання, наприклад, зерно на посіви на майбутній рік. Тоді зерно, що буде використане на посів зернових, оцінюватиметься за справедливою вартістю, що викривить сам фінансовий результат, а у майбутньому – витрати на вирощування зернових. Цей момент є важливим в практичній діяльності аграрних підприємств.

Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) протягом року. Тому останній необхідно відкоригувувати.

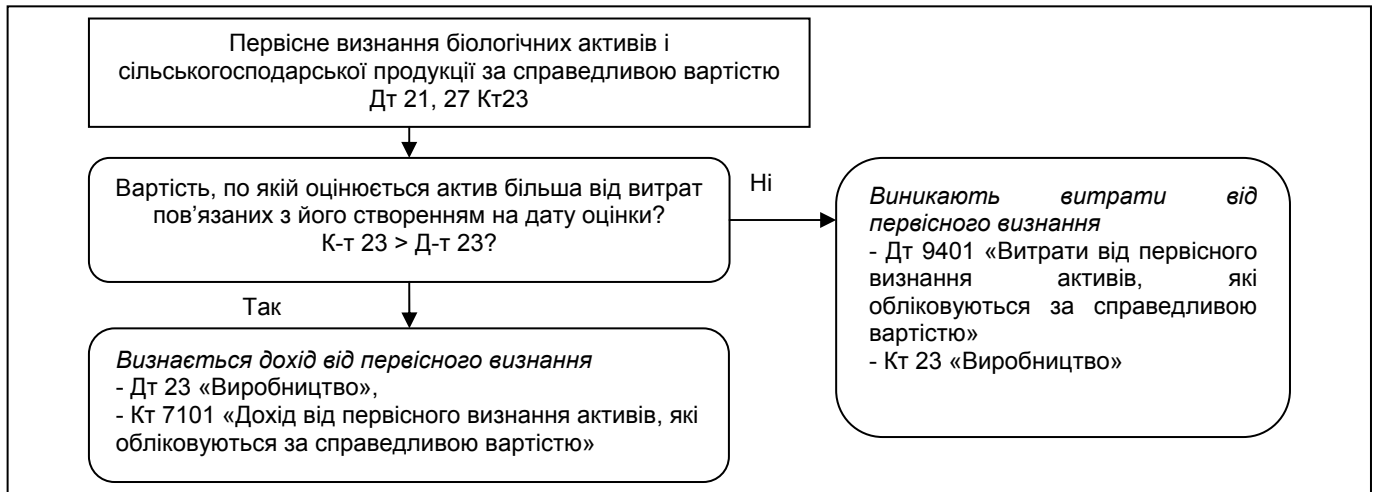


Рисунок 3. Алгоритм визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси». Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації [11].

Витрати пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами покупцеві вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов передбачених договором, тобто без участі установ банків. Реалізація продукції підприємств-виробників забезпечує отримання ними основної частки доходів.

У світлі нововведень стандарту 30 «Біологічні активи» доцільним є виділення у складі рахунка 70 субрахунку 706 «Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Інформація накопичена за кредитом даного субрахунку розкриватиме суттєву частку доходів основної операційної діяльності аграрного підприємства, що спростить пошук даних при оцінці показників операційної діяльності підприємства.

На дебеті рахунка 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в П(С)БО 16 «Витрати» [7], а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні). Крім цього, сюди включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику, то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції. Це ж стосується і наднормативних виробничих витрат, які також включаються в собівартість реалізованої продукції.

Тоді, по-перше, необхідно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, зазначивши, що в разі реалізації сільськогосподарської продукції оціненої за справедливою вартістю, по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Доцільним в цьому плані було б змінити і назву рахунку, наприклад «Реалізація».

По-друге, в кінці року сільськогосподарські підприємства подають річну статистичну звітність, зокрема, форму №50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». В таблиці 1 «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції» в графі 6 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції,

інформація про яку на сьогодні береться з рахунку 90. Після введення в дію П(С)БО 30 для заповнення цієї графи вже потрібно буде робити вибірки. Крім того, з 2008 року форма ф. № 50-с.г. доповнена окремою таблицею, в котрій повністю наводиться інформація про собівартість продукції.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу. Справедлива вартість біологічних активів змінюється в процесі біологічних перетворень (росту, збільшення маси) в бік збільшення, а також у бік зменшення (уцінка, зменшення продуктивності, зменшення маси тощо).

Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [6] на дату балансу необхідно провести коригування: на перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок); на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи».

Переоцінка біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю дає можливість використовувати при отриманні сільськогосподарськими підприємствами інвестицій та кредитів банків. Довгострокові біологічні активи необхідно переоцінювати на дату балансу, тобто визначати їх справедливую вартість.

Таким чином, при перевищенні справедливої вартості над фактичною собівартістю на підприємстві виникає «віртуальний» дохід, виникнення якого суперечить принципам історичної (фактичної) собівартості та обачності, зафіксованим у Законі про бухгалтерський облік і звітність в Україні.

У зв'язку з цим методично неправильним, на нашу думку, є порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 «Інший операційний дохід» з наступним віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Більш правильним було б такі доходи відображувати на окремому рахунку, який можна назвати «Потенційні доходи».

При застосуванні справедливої вартості при дооцінці основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» ніякого доходу не виникає, сума перевищення справедливої вартості окремих об'єктів над балансовою включається до додаткового капіталу. Аналогічно, на нашу думку, повинен відобразитися результат переоцінки довгострокових біологічних активів, які раніше, до введення в дію П(С)БО 30 обліковувалися в складі основних засобів.

Тому суму збільшення справедливої вартості (тобто суму дооцінки) об'єктів довгострокових біологічних активів пропонується включати до складу додаткового капіталу, а суму зменшення, тобто суму уцінки, - до складу витрат.

На сьогоднішній день, на думку багатьох авторів, активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, і тому проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості поточних біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, а її вплив на фінансовий результат значний.

Відображення зміни справедливої вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу (що є власним джерелом формування активів підприємства), а не фінансового результату (за вимогами П(С)БО 30), дасть можливість внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів сільськогосподарського підприємства для прийняття рішень, зокрема рішень щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників зі складу учасників підприємства або реорганізації та інших.

Ефективність господарської діяльності підприємства відображається в досягнутих економічних результатах. Одним із основних узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, інструментом для виміру ефективності виробництва є фінансовий результат, який представляє собою вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємств у цілому або окремої ділянки їх роботи, розрахований порівнянням суми витрат з отриманими доходами. Раціональна побудова формування та відображення фінансового результату займає центральне місце у системі бухгалтерського обліку і звітності.

Документами, в яких фіксують облік фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які здійснюють в довільних формах. Необхідним є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку та забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат та доходів. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів та складання фінансової звітності (ф. №2 «Звіт про фінансові результати»). Документ має заповнюватися за даними реєстрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей по рахунках доходів та витрат, які мають місце в господарствах.

Для спрощення складання фінансової звітності Н.В. Прохар запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів, яка містить інформацію про фактичну собівартість продукції і біологічних активів, їх справедливую вартість, очікувані витрати на місці продажу, дохід (витрати) та фінансові результати від первісного визнання, від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції [12].

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати» до якого відкривають субрахунки з фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової, іншої звичайної і надзвичайної. Фінансові результати сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Щоб формувати фінансові результати за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні

активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів.

В бухгалтерській довідці-розрахунку визначається фінансовий результат за даними рахунка 79 «Фінансові результати» та отриманий прибуток в обліку (як кредитове сальдо за рахунком 79) відображають бухгалтерським записом Дт 79 «Фінансові результати» Кт 441 «Прибуток нерозподілений».

Окремі науковці вважають, що існуюча методика обліку доходів, витрат і фінансових результатів на окремих рахунках ускладнює роботу бухгалтерів і дуже трудомістка. Доцільно повернутися до схеми обліку реалізації за допомогою рахунку 46 «Реалізація». Цей рахунок спрощує формування сум доходів і витрат, дозволяє отримати дані для складання звітності за формою 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» та спрощує подальший аналіз повної собівартості продукції.

Суттєво впливає на розмір фінансових результатів оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні. Розрахунки показують, що у деяких господарствах при цьому прибуток перевищує базовий (який розраховується без використання П(С)БО 30) майже у два з половиною рази, оскільки результати діяльності обчислюються не по товарній, а по всій одержаній продукції, адже однією з особливостей сільського господарства є часткове використання продукції для внутрішньогосподарських потреб. Тим самим викривляються фактичні результати діяльності підприємства, що призводить до плутанини в обліку, ускладнює роботу практикуючих бухгалтерів і не дозволяє порівнювати результати діяльності підприємств різних галузей економіки та належним чином відображати дані у системі національних рахунків.

Великі відмінності у рівні цін на сільськогосподарську продукцію в окремих приймальних пунктах і значні коливання цін протягом року ускладнюють обґрунтоване використання показника справедливої вартості. Тому в кожній області необхідно створити спеціальну комісію (відділ), яка б займалася моніторингом цін на сільськогосподарську продукцію на активному ринку і доводила до районних органів та конкретних підприємств дані про їх рівень на кожний вид сільськогосподарської продукції.

Так як одним із джерел отримання інформації за цінами активного ринку доволі часто використовуються сайти, то одним з підходів для спрощення отримання інформації для визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції може бути створення на сайті Міністерства аграрної політики України у вкладці «Корисна інформація» нової вкладки з назвою «Справедлива вартість». Кожного дня (або тижня) ця інформація повинна обновлюватися. Такий підхід в значній мірі спростить визначення справедливої вартості на сільськогосподарських підприємствах.

Щодо удосконалення заходів з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю на рівні окремих сільськогосподарських підприємств, то пропонується затвердити принципи організації робіт з визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції у Наказі про облікову політику підприємства. В наказі по підприємству необхідно визначити коло посадових осіб, на яких покладені дані обов'язки. Необхідно затвердити номенклатуру активів, за якими буде визначатися справедлива вартість. Для документального підтвердження інформації про справедливую вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції пропонується оформлення Довідки про справедливі (ринкові) ціни на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, що складається за галузевим принципом або по окремим регіонам реалізації на відповідну дату.

Одним з основних методичних підходів до організації бухгалтерського обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості станом на перше число кожного наступного місяця. Перевагами такого підходу є нетривалий термін здійснення процедури оцінки та оформлення, залучення невеликої кількості працівників, простота, доступність та універсальність.

Однією з істотних особливостей сільського господарства є залежність результатів діяльності від природних умов, що досить часто призводить до виникнення надзвичайних доходів і витрат. Інформація про це у системі бухгалтерського обліку повинна формуватися з урахуванням причин їх виникнення, відповідно має бути організований аналітичний облік. Також поділ надзвичайних доходів і витрат за групами необхідний при визначенні класу ризику і відшкодуванні збитків страховими компаніями.

**Висновки.** В сучасних умовах аграрний сектор є базовою складовою національної економіки і відіграє провідну роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України. Господарська діяльність підприємств АПК складає основу суспільного відтворення валового внутрішнього продукту країни. Рівень ефективності їх діяльності характеризують фінансові результати. На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей.

Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень. Відповідно ці види доходів формують на сільськогосподарських підприємствах аналогічні групи фінансових результатів.

У світлі нововведень стандарту 30 «Біологічні активи» доцільним є виділення у складі рахунка 70 субрахунку 706 «Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Необхідно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, зазначивши, що в разі реалізації сільськогосподарської продукції оціненої за справедливою вартістю, по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Відображення зміни справедливої вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу, а не фінансового результату, дасть можливість внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів сільськогосподарського підприємства для прийняття рішень, зокрема рішень щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників зі складу учасників підприємства або реорганізації та інших.

Необхідним є розробка типової для сільськогосподарських підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку, яка надасть аналітичності та наочності розрахунку та забезпечить відсутність помилок при віднесенні тих чи інших витрат та доходів. Для спрощення складання фінансової звітності може бути запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів.



Щоб формувати фінансові результати на субрахунку 791 за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів.

#### Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 р № 73. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.zakon2.rada.gov.ua/>
2. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Гаврилюк В. М. і ін.]; за ред. В. М. Жука. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
3. Герасимчук І.В. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури / І.В. Герасимчук // Облік і фінанси АПК. – 2007. - №11-12. – С. 18-22.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05>
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.minfin.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>
8. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Л. Сук. // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2010. - № 1. - С. 36-40.
9. Сук П. Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції / П. Л. Сук // Облік і фінанси в АПК. - №2 – 2009. С.60-68.
10. Гуцаленко Л.В. Формування та облік фінансових результатів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Л.В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №11. – С.96-99.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
12. Прохар Н. В. Напрями вдосконалення звітності про фінансові результати в агроформуваннях / Н.В.Прохар // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11–12. – С. 189- 193.

#### References

1. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti». [National Accounting Regulation (Standart) 1 «General Requirements to Financial Reporting», approved by Order of MFU dated 07.02.13, #73]. <http://www.zakon2.rada.gov.ua/>
2. Oblik sil's'kohospodars'koyi diyal'nosti [Accounting agricultural activities]. Navchal'nyy posibnyk – K.: Vydavnytstvo TOV «Yur-Ahro-Vesta», 2007. – 368 s.
3. Herasymchuk I.V. P(S)BO 30 «Biologichni aktyvy»: istorychni, sotsial'ni i ekonomichni problemy adaptatsiyi do vitchyznyanoyi oblikovoyi kultury [NARS 30 «Biological Assets»: historical, social and economic problems of adaptation to national accounting culture] // Oblik i finansy APK. 2007. #11-12. S. 18-22.
4. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 19 «Ob'yednannya pidpryyemstv», [National Accounting Regulation (Standart) 19 «Business Combinations», approved by Order of MFU dated 07.07.1999] // <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
5. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 30 «Biologichni aktyvy», [National Accounting Regulation (Standart) 30 «Biological assets», approved by Order of MFU dated 18.11.2005 p. № 790 // <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05>
6. Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalters'koho obliku biologichnykh aktyviv [Guidelines on accounting of biological assets, approved by Order of MFU dated 29.12.2006 p. № 1315] // <http://www.minfin.gov.ua>
7. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty» [National Accounting Regulation (Standart) 16 «Costs», approved by Order of MFU dated 31.12.1999 p. № 318 // <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>
8. Suk L. Orhanizatsiya obliku dokhodiv i finansovykh rezul'tativ [Organisation of income and financial results] // Bukhhalteriya v sil's'komu hospodarstvi. - 2010. - # 1. - S. 36-40.
9. Suk P. L. Zakryttya bukhhalters'kykh rakhunkiv i kal'kulyuvannya sobivartosti produktsiyi [Closing of accounts and calculation of cost of production] // Oblik i finansy v APK. - #2 – 2009. S.60-68.
10. Hutsalenko L.V. Formuvannya ta oblik finansovykh rezul'tativ vidpovidno do P(S)BO 30 «Biologichni aktyvy» [Forming and accounting of financial results in accordance with NARS 30 «Biological Assets»] // Oblik i finansy APK. – 2010. – #11. – S.96-99.
11. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 15 «Dokhody» [National Accounting Regulation (Standart) 15 «Income», approved by Order of MFU dated 31.12.1999 p. № 318 // <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>
12. Prokhar N. V. Napryamy vdoskonalennya zvitnosti pro finansovi rezul'taty v ahroformuvannyakh [Directions improve reporting of financial results in agricultural farm] // Oblik i finansy APK. – 2007. – # 11–12. – S. 189- 193.

#### ДАНИ ПРО АВТОРА

**Перчук Оксана Володимирівна**, старший викладач кафедри обліку, аудиту і контролінгу ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди» вул. Сухомлинського, 30, м. Переяслав-Хмельницький, Київська обл., Україна, 08401 e-mail: [valera120379@mail.ru](mailto:valera120379@mail.ru)

#### ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

**Перчук Оксана Владимировна**, старший преподаватель кафедры учета, аудита и контролинга ГВУЗ «Переяслав-Хмельницкий ГПУ имени Григория Сковороды» ул. Сухомлинского, 30, г. Переяслав-Хмельницкий, Киевская обл., Украина, 08401 e-mail: [valera120379@mail.ru](mailto:valera120379@mail.ru)

**DATA ABOUT THE AUTHOR**

**Perchuk Oksana Vladimirovna**, senior teacher of chair of the account, audit and controlling  
SHEE «Pereyaslav-Khmelnytskyi SPU after Grygoriy Skovoroda»  
Sukhomlynsky Str., 30, Pereyaslav-Khmelnytsky, Kyiv region, 08401, Ukraine  
e-mail: [valera120379@mail.ru](mailto:valera120379@mail.ru)

УДК 657.1.012.1

### ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В МСФЗ-ФОРМАТ

Харламова О.В.

Об'єктом дослідження є процеси трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, а предметом дослідження – обліково-методичний інструментарій цього процесу.

**Мета дослідження** полягає у з'ясуванні та розробці складових обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

Досягнення мети дослідження і вирішення поставлених завдань здійснено **методами** контекстного аналізу МСФЗ та МСБО, моделювання та порівняння.

**Результатом роботи** є розроблені аналітичні таблиці з аналізу рахунків, відомість трансформаційних коригувань, трансформаційні таблиці для статичних і динамічних рахунків, таблиця звірки нерозподіленого прибутку, а також узгодження прибутків і збитків, власного капіталу за попередніми П(С)БО з прибутками і збитками, власним капіталом за МСФЗ, які є практичними інструментами трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову МСФЗ-звітність.

**Галузь застосування результатів** – всі компанії України, які в обов'язковому або добровільному порядку складають МСФЗ-звітність, використовуючи метод трансформації.

Результати досліджень дозволяють зробити **висновок**, що трансформація є найбільш поширеним способом підготовки першої МСФЗ-звітності. Невід'ємним у процесі трансформації є використання запропонованого обліково-методичного інструментарію. Обґрунтоване правило трансформації щодо прямої залежності трансформаційних коригувань від залишків (оборотів), що вимагаються МСФЗ, а не навпаки, має стати орієнтиром для укладачів першої МСФЗ-звітності.

**Ключові слова:** П(С)БО, МСФЗ, фінансова звітність, трансформація, трансформаційні коригування, правила трансформації.

### УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МСФО-ФОРМАТ

Харламова Е.В.

Объектом исследования являются процессы трансформации финансовой отчетности в МСФО-формат, а предметом исследования – учетно-методический инструментарий этого процесса.

**Цель исследования** заключается в выявлении и разработке составляющих учетно-методического инструментария трансформации финансовой отчетности в МСФО-формат.

Достижение цели исследования и решение поставленных задач осуществлено **методами** контекстного анализа МСФО и МСБУ, моделирования и сравнения.

**Результатом работы** являются разработанные аналитические таблицы для анализа счетов, ведомость трансформационных корректировок, трансформационные таблицы для статических и динамических счетов, таблица сверки нераспределенной прибыли, а также согласование прибылей и убытков, собственного капитала по П(С)БУ с прибылями и убытками, собственным капиталом по МСФО, которые являются практическими инструментами трансформации финансовой отчетности, составленной по П(С)БУ, в финансовую МСФО-отчетность.

**Область применения результатов** – все компании Украины, которые в обязательном или добровольном порядке составляют МСФО-отчетность, используя метод трансформации.

**Результаты** исследований позволяют сделать вывод о том, что трансформация является наиболее распространенным способом подготовки первой МСФО-отчетности. Неотъемлемым в процессе трансформации является использование предложенного учетно-методического инструментария. Обоснованное правило трансформации относительно прямой зависимости трансформационных корректировок от остатков (оборотов), требуемых МСФО, а не наоборот, должно стать ориентиром для составителей первой МСФО-отчетности.

**Ключевые слова:** П(С)БУ, МСФО, финансовая отчетность, трансформация, трансформационные корректировки, правила трансформации.

### ACCOUNTING AND METHODOLOGICAL TOOLS OF FINANCIAL STATEMENTS TRANSFORMATION INTO THE IFRS-FORMAT

Kharlamova O.V.

Processes of financial statements transformation into the IFRS format are the object of the research and accounting and methodological tools of these processes are the **subject of the research**.

**The purpose of this research** is clarification and development of elements of the accounting and methodological tools of financial statements transformation into the IFRS format.

The research purpose achievement and the targets performance were carried out by **methods** of the IFRS and the IAS context analysis as well as by modeling and comparison.