

5. *Аткинсон Э.А.* Управленческий учет; пер. с англ. / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, С.Р. Каплан, М.С. Янг. [3-е изд.]. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005.
6. *Шанк Дж.* Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Гавидараджа; пер. с англ. – СПб: ЗАО Бизнес мікро, 1999. – 288 с.
7. *Соколов Я.В.* Учет затрат – от теории к практике / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – с. 44-47.
8. *Калінчик М.В.* Економічне обґрунтування норм внесення мінеральних добрив залежно від цін на ресурси і продукцію / М.В. Калінчик, М.М. Ільчук, М.Б. Калінчик. – К.: Нічлава, 2006. – 44 с.

Стаття надійшла до редакції 29.04.2013 р.

*

УДК 330.53

*В.М. МЕТЕЛИЦЯ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Стандартизація галузевої методології обліку як елементу професії бухгалтера

Постановка проблеми. Послаблення рівня економічної роботи в агропромислових підприємствах пов'язане з відсутністю контролю за дотриманням галузевої методології обліку з боку управлінь (відділів) статистики, відстороненням Міністерства аграрної політики та продовольства України від розробки й затвердження інструктивних матеріалів з обліку специфічних галузевих об'єктів, капітуляцією Міністерства фінансів України перед Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (на що вказує виключення норми про Методологічну раду з бухгалтерського обліку із Закону про бухоблік у жовтні 2012 р.). За таких умов завданням вітчизняної облікової науки (ННЦ «Інститут аграрної економіки», ТДВ «Інститут обліку і фінансів», аграрні ВНЗ) та професійної спільноти (Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України) є стандартизація галузевого обліку й звітності складових реальної економіки для забезпечення контролю за їх раціональним використанням. У протилежному разі Україна буде змушена постійно стежити за змінами в міжнародних стандартах звітності, які мають значний багаж знань у вирішенні питання як показати у звітності «віртуальну

економіку», і не дають відповіді на питання як відобразити реальні активи реальної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зарубіжними та вітчизняними вченими не тільки напрацьована значна кількість власних методичних рекомендацій [15, 16, 7, 5, 3], але й розроблені пропозиції щодо стандартизації аграрного обліку [2, 1]. Проте ці розробки не мають системного характеру й містять багато протиріч і неузгодженостей.

Мета статті – визначення складових реальної економіки як об'єктів обліку та порівняння міжнародних і національних стандартів обліку й звітності для вибору таких принципів і методів, які є найбільш обґрунтованими для застосування суб'єктами вітчизняного аграрного сектору й можуть бути покладені в основу галузевих стандартів обліку.

Виклад основних результатів дослідження. Вивчення міжнародної та вітчизняної методології обліку і звітності дають можливість виділити складові реальної економіки в складі об'єктів обліку. Основним її об'єктом є земельний капітал, проблема стандартизації обліку якого нами розглядається окремо. Тут зупинимось на питанні стандартизації обліку інтелектуального, біо-

логічного капіталу та державної підтримки (рисунок).

До галузевого інтелектуального капіталу належать об'єкти права інтелектуальної власності, визначені ст. 420 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 року № 435-IV [14], серед яких, зокрема, комп'ютерні програми, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин і породи тварин, торговельні марки. Галуzeвий інтелектуальний ка-

пітал відображається у складі нематеріальних активів, виходячи з норм МСБО 38 «Нематеріальні активи» [8], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [10], Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку нематеріальних активів [9]. На міжнародному рівні досягнутий також консенсус у питанні капіталізації витрат на розробку інтернет-сайтів (тлумачення ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті») [8].



Складові реальної економіки як об'єкти аграрного обліку

Джерело: розробка автора.

Зіставлення норм МСБО 38 і П(С)БО 8 дає підстави для висновку про виправдане значно ширше пояснення терміна «нематеріальний актив», яке дає міжнародний стандарт, порівняно з національним. Відповідно до МСБО 38 для класифікації статті як нематеріального активу треба довести, що його можна ідентифікувати, контролювати й одержувати від нього економічні вигоди в майбутньому. Так, право інтелектуальної власності є ідентифікованим, якщо воно може бути відокремленим і його можна продати, передати або обміняти; виникає в результаті договірних або інших юридичних прав (патент на сорт, породу) незалежно від того, чи може воно бути передано або відокремлено від суб'єкта господарювання, або ж від інших прав та зобов'язань. Суб'єкт господарювання контролює право інтелектуальної власності, якщо він має повноваження одержувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу (тобто від

сортів рослин, порід тварин), й обмежувати доступ інших до цих вигід. Майбутні економічні вигоди, які надходять від права інтелектуальної власності, можуть включати дохід від продажу продукції (наприклад, від урожаю) чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання (п. 12, 13 17 МСБО 38).

Національний стандарт встановлює вичерпну класифікацію нематеріальних активів (п. 5 П(С)БО 8), згідно з якою об'єкти права інтелектуальної власності належать до різних груп, таких як права на комерційні позначення (торговельні марки (знаки для товарів і послуг), права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин), авторське право та суміжні з ним права (комп'ютерні програми, бази даних). Міжнародний стандарт наводить приблизні класи нематеріальних активів, даючи мож-

ливість суб'єкту господарської діяльності визнавати нематеріальним активом внутрішньо генеровані нематеріальні активи (тобто створені власними силами) не тільки після їхнього створення, але й на етапі розробок (п. 57, 119 МСБО 38). Національний стандарт необґрунтовано позбавляє підприємства можливості визнавати таку складову своєї інтелектуальної власності, як нематеріальні активи, на етапі розробки, навіть якщо доведена технічна та фінансова здатність завершити створення такого активу й обґрунтовані шляхи генерування ним майбутніх економічних вигід.

Різняться підходи і до визначення строку корисної експлуатації нематеріальних активів, передбачені П(С)БО 8 та МСБО 38. Відповідно до п. 26 П(С)БО 8 підприємство може застосовувати строки корисного використання нематеріальних активів, встановлені пп. 145.1.1 ПКУ, тобто виходячи з правовстановлюючого документа. Для прав на об'єкти промислової власності (сорти рослин, породи тварин) такий строк не повинен бути меншим за 5 років, а для авторського права й суміжних із ним прав (комп'ютерні програми) – меншим за 2 роки. Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріальним активом не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. На відміну від наведених норм МСБО 38

обґрунтовано не бере до уваги податкове законодавство при визначенні строку корисного використання нематеріальних активів.

Вимоги до розкриття звітної інформації про права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, встановлені МСБО 38, виправдано ширші за норми, наведені в П(С)БО 8. Зокрема, суб'єкти господарювання повинні розкривати інформацію про статті витрат звіту про сукупні доходи, в які включено амортизацію нематеріальних активів (пп. «г» ст. 118); по класу переоцінених нематеріальних активів наводиться дата проведення переоцінки, їхня балансова вартість і балансова вартість, за якою обліковувалися б ці активи, якби продовжувалося застосування моделі собівартості; висвітлюються методи й суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активів (пп. «а», «в» п. 124 МСБО 38). Крім того, заохочується опис повністю амортизованих нематеріальних активів, які продовжують експлуатувати, та опис контрольованих активів, які не визнані нематеріальними через невідповідність критеріям визнання (пп. «а», «б» п. 128 МСБО 38).

Результати проведеного зіставлення методологічних підходів до обліку галузевого капіталу покладені в основу запропонованих нами норм національного галузевого стандарту звітності (НГСЗ 2) «Інтелектуальна власність у сільському господарстві»¹ (табл. 1).

1. Рекомендовані норми НГСЗ 2 «Інтелектуальна власність у сільському господарстві»

№ п./п.	Рекомендовані до включення в стандарт норми
1	Для класифікації об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів треба довести, що його можна ідентифікувати, контролювати та одержувати від нього економічні вигоди в майбутньому
2	Об'єкт права інтелектуальної власності, створений (створюваний) власними силами суб'єкта господарювання, який відповідає критеріям визнання (ідентифікація активу, що генеруватиме майбутні економічні вигоди, можливість достовірної оцінки його собівартості), слід визнавати внутрішньогенерованим нематеріальним активом. Внутрішньогенеровані торгові марки (товарні знаки), витрати на підвищення ділової репутації, вартість видань не визнаються як нематеріальні активи
3	Веб-сторінка визнається як нематеріальний актив тоді, коли суб'єкт господарювання здатний продемонструвати як ця веб-сторінка генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди (платний доступ на сайт, приймання замовлень через сайт). Витрати на веб-сторінку для рекламування своїх власних продуктів (послуг) визнаються витратами періоду
4	При встановленні строку корисної експлуатації об'єктів прав інтелектуальної власності вимоги податкового законодавства не беруться до уваги, а враховується професійне судження суб'єкта господарювання

¹ У попередніх роботах нами рекомендовано норми, які можуть бути застосовані при розробці національного галузевого стандарту звітності (НГСЗ 1) – «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві».

5	Амортизація об'єкта права інтелектуальної власності починається з моменту, коли він стає придатним для використання (коли він доставлений до місця розташування, приведений у стан, придатний до експлуатації у визначений управлінським персоналом спосіб). Амортизація об'єкта права інтелектуальної власності з визначеним строком корисної експлуатації не припиняється, коли він більше не використовується. Винятком є випадки, коли об'єкт був повністю амортизований, або коли він класифікується як утримуваний для продажу
6	У фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про статті витрат, в які включено амортизацію об'єктів прав інтелектуальної власності; про дату проведення переоцінки об'єктів прав інтелектуальної власності, їх балансову вартість та балансову вартість, за якою обліковувались би ці активи, якби продовжувалося застосування моделі собівартості; про методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активів; про повністю амортизовані об'єкти прав інтелектуальної власності, які продовжують експлуатувати, та про контрольовані активи, які не визнані нематеріальними через невідповідність критеріям визнання; про первісну вартість, залишкову вартість і метод оцінки об'єктів, одержаних за рахунок коштів бюджетного фінансування

Джерело: розробка автора.

Наступною важливою складовою реальної економіки є біологічний капітал, до якого належать біологічні активи та сільськогосподарська продукція. На переконання Г.Г. Кірейцева, основним біологічним активом у системі аграрної економіки є землі сільськогосподарського призначення, проте міжнародні стандарти обліку і звітності до складу біологічних активів відносять тільки живі рослини й тварини [4, с. 194-196]. На нашу думку, важливішим є розуміння того, що штучна класифікація землі у складі «неживих» благ не повинна слугувати основою для розробки методології обліку землі, ідентичної до тієї, яка визначена для основних засобів і нематеріальних активів, адже останні людина створює своїми руками для задоволення потреби в прибутках шляхом повного їх фізичного зносу, а земля є природним благом, яке потребує постійних заходів щодо відтворення, охорони та підвищення природної родючості ґрунтів.

Порядок обліку і звітності біологічного капіталу встановлено МСБО 41 «Сільське господарство» [8], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [12].

При порівнянні норм міжнародного й національного стандартів обліку сільськогосподарської діяльності слід звернути увагу на такі основні невідповідності. Так, на відміну від П(С)БО 30, МСБО 41 головним критерієм визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначив контроль активу (п. 10). Така норма цілком виправдана, оскільки в більшості випадків визнання активів спирається на юридично оформлене право власності, яке набуто в минулих періодах і дає змогу захистити майбутні економічні вигоди.

При первісній оцінці сільськогосподарської продукції МСБО 41 допускає можливість виключного застосування моделі справедливої вартості (п. 32), тоді як П(С)БО 30 допускає її первісну оцінку також за виробничою собівартістю (п. 12). Крім того, за міжнародним стандартом біологічні активи, які раніше були оцінені за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, продовжують оцінюватися за цим же підходом (п. 31), тоді як національний стандарт такої вимоги не містить. У цілому поділяючи ідею Концептуальної основи фінансової звітності про необхідність зменшення кількості альтернативних облікових підходів для підвищення зіставності інформації (п. ЯХ25), все ж прийнятнішою для України вважаємо норму національного стандарту, оскільки інфраструктура вітчизняного аграрного ринку не забезпечує той рівень доступності інформації про цінову кон'юнктуру, який характерний для країн Європи та США. Крім того, відповідність поточним ринковим цінам більш обґрунтована у періоди глибоких інфляційних коливань.

Платникам податку на прибуток П(С)БО 30 дає можливість обліку довгострокових, поточних і додаткових біологічних активів за первісною вартістю (п. 11). Водночас міжнародний стандарт не бере до уваги податковий статус суб'єкта господарювання, що цілком виправдано для цілей збільшення можливостей зіставлення інформації.

Порівнюючи класифікацію фінансових результатів, необхідно відзначити, що крім двох видів прибутків (збитків) – від первісного визнання біологічного активу (сільсь-

ко

когосподарської продукції) та внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу, – передбачених п. 26-28 МСБО 41, П(С)БО 30 встановлює порядок обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції й біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу (п. 19). Така норма є зайвою, адже операції з реалізації сільськогосподарських товарів не різняться специфічними особливостями і порядок їх обліку може бути регламентований стандартом П(С)БО 15 «Дохід» [13]. Разом із тим норми про порядок обліку цільового фінансування (п. 16-19) підлягають виключенню із цього стандарту та включенню в галузевий стандарт з обліку державної підтримки.

Вимоги до розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності, які висунуті МСБО 41, більш деталізовані порівняно з П(С)БО 30. Ціком обґрунтованими є норми МСБО 41 про висвітлення характеру діяльності, пов'язаної з кожною із груп біологічних активів (пп. «а» п. 46); про опис кінцевих залишків кожної із груп біологічних активів у натуральних показниках (абз. «і» пп. «б» п. 46); про розкриття стратегій управління фінансовими ризиками (пп. «в» п. 49); про подання узгодження змін балансової вартості біологічних активів за поточний період (такі як зменшення внаслідок збирання врожаю, збільшення внаслідок об'єднання бізнесу, курсова різниця після переведення фінансової звітності в іншу валюту (пп. «г»-«д» п. 50); про розкриття інформації щодо фізичних і ціно-

вих змін справедливої вартості біологічних активів мінус витрати на продаж (за групами (п. 51); про строки корисної експлуатації чи норм амортизації біологічних активів, оцінених на кінець періоду за собівартістю («г» п. 54). Разом із тим недоцільними та переобтяжливими для вітчизняних бухгалтерів є вимоги про розкриття діапазону попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість біологічних активів, оцінених на кінець періоду за собівартістю (пп. «в» п. 54), та розкриття інформації про очікувані значні зменшення розміру державних грантів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (пп. «в» п. 57).

Викладене вище порівняння міжнародної і національної методології обліку сільськогосподарської діяльності дає можливість рекомендувати норми, обов'язкові для включення чи збереження в П(С)БО 30 «Біологічні активи», який доцільно перейменувати на НГСЗ 3 «Сільськогосподарська діяльність» (табл. 2).

Не менш важливим об'єктом галузевої облікової методології є державна підтримка сільськогосподарського виробництва. Проблема методології обліково-аналітичного забезпечення державної підтримки у вигляді бюджетного фінансування та пільгового оподаткування висвітлювалася нами в деяких публікаціях [6]. Далі зупинимося на порівнянні МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [8] та П(С)БО 15 «Дохід», які регламентують порядок обліку державної підтримки.

2. Рекомендовані норми НГСЗ 3 «Сільськогосподарська діяльність»

№ п./п.	Рекомендовані до включення в стандарт норми
1	Стандарт не поширюється на фінансовий результат, одержаний від реалізації біологічних активів (сільськогосподарської продукції), та на державну підтримку сільськогосподарської діяльності. Ці норми регулюються П(С)БО 15 «Дохід» і НГСЗ 4 «Державна підтримка сільськогосподарського виробництва» відповідно
2	Біологічний актив (сільськогосподарська продукція) визнається за умови, коли суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій. Підтвердженням контролю може бути, але не виключно, юридично оформлене право власності, яке дає змогу захистити майбутні економічні вигоди
3	Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю

4	Біологічні активи, які раніше були оцінені за справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу, у подальшому слід оцінювати за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності у випадку, якщо оцінка за справедливою вартістю є очевидно недостовірною
5	Податковий статус суб'єкта господарювання не впливає на вибір моделі оцінки його біологічних активів
6	У фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про характер діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів; про залишки кожної з груп біологічних активів у натуральних показниках на кінець періоду; про стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю; про узгодження змін балансової вартості біологічних активів за поточний період (зменшення внаслідок збирання врожаю, збільшення внаслідок об'єднання бізнесу, курсова різниця після переведення фінансової звітності в іншу валюту подання; про фізичні та цінові зміни справедливої вартості біологічних активів мінус витрати на продаж (за групами); про строки корисної експлуатації, норми амортизації біологічних активів, оцінених на кінець періоду за їх собівартістю мінус будь-яку накопичену амортизацію та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності

Джерело: розробка автора.

Термінологія МСБО 20 і П(С)БО 15 суттєво різняться. Національний стандарт спирається на поняття «цільове фінансування», яке включає умовне фінансування (в тому числі пільги з податку на прибуток), капітальні інвестиції, компенсації витрат (збитків (п. 17-19). Водночас міжнародний стандарт оперує поняттям «державні гранти», яке включає передачу ресурсів у немонетарній формі, вигоду від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової, але не стосується податкових пільг (п. 3, 10А, 23). На наше переконання, галузевий стандарт повинен давати визначення поняття «державна підтримка», яке передбачає бюджетне фінансування суб'єктів аграрного сектору (передача державою ресурсів у монетарній, немонетарній формах) та надання їм податкових пільг.

В обліку держпідтримки П(С)БО 15 пропонує один підхід – метод доходу (цільове фінансування визнається доходом протягом одного або кількох періодів (п. 16), тоді як МСБО 20 регламентує альтернативний варіант обліку – метод капіталу (грант визнається поза прибутком або збитком (п. 13). Цей метод уможливорює відображати державні гранти у звіті про фінансовий стан як джерело активів і тому є доцільним для застосування в обліку вітчизняних сільськогосподарських підприємств – платників податку на прибуток, оскільки при його використанні цільове фінансування не збільшує базу оподаткування податком на прибуток.

Класифікація цільового фінансування та державних грантів подібна: умовному (по-

требує виконання певних умов) і безумовному (компенсації витрат (збитків) цільовому фінансуванню за своєю суттю відповідають гранти, пов'язані з доходами, а цільовому фінансуванню капітальних інвестицій – гранти, пов'язані з активами. Підходи до їх обліку різняться, оскільки національний стандарт не дає альтернативних методів обліку, тоді як міжнародний їх дозволяє. Так, відповідно до п. 24-27 МСБО 20 державні гранти, пов'язані з активами, відображаються у звіті про фінансовий стан або визначенням гранту як відстроченого доходу (грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу), або вирахуванням гранту при визначенні балансової вартості активу (при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують і він визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат). Для обліку цільового фінансування капітальних інвестицій П(С)БО 15 передбачено застосування виключно одного методу – відстроченого доходу (п. 18). Це є цілком обґрунтованим, оскільки застосування методу вирахування зменшення суми амортизаційних відрахувань за рахунок періодичного списання державного гранту призводить до спотворення реальної суми накопиченої амортизації та залишкової вартості активу.

Слід також нагадати, що МСБО 20 застосовується лише для обліку грантів, пов'язаних із біологічними активами, оціне-

ними за їх собівартістю мінус усю накопичену амортизацію та всі накопичені збитки від зменшення корисності, а для обліку державних грантів, пов'язаних із біологічними активами, оціненими за їх справедливою вартістю мінус витрати на продаж, застосовується МСБО 41 (п. 37 цього стандарту). На наше переконання, незалежно від моделі оцінки біологічних активів порядок обліку цільового фінансування, пов'язаного з такими активами, повинен визначатися в одному галузевому стандарті.

Іншою класифікаційною групою державних грантів МСБО 20 виділяє гранти, пов'язані з доходом, і пропонує два методи їх відображення в обліку: або як кредит у звіті про сукупні доходи окремо або під загальним заголовком (наприклад, «Інші доходи»), або їх вирахуванням при відображенні пов'язаних з ними витрат (п. 29-31). Національний стандарт окремо не регламентує порядок обліку умовного й безумовного цільового фінансування, яке за суттю відповідає такому виду грантів. Проте все ж слід погодитись із аргументами прихильників першого методу про те, що відображення статей прибутків доходу та витрат на нетто-

основі є недоцільним, адже відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає (п. 30 МСБО 20).

На відміну від П(С)БО 15, який не містить вимог до розкриття інформації про цільове фінансування у фінансовій звітності, МСБО 20 регламентує правила розкриття інформації про державні гранти: про облікову політику, прийняту для державних грантів, включаючи методи подання; про характер і обсяг державних грантів, інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана (п. 39).

Порівняння міжнародних і національних підходів до обліку різних форм держпідтримки дає змогу рекомендувати зібрати найбільш обґрунтовані для вітчизняного аграрного сектору методи галузевого обліку та звітності щодо напрямів використання державних коштів у відповідний стандарт – НГСЗ 4 «Державна підтримка сільськогосподарського виробництва» (табл. 3).

3. Рекомендовані норми НГСЗ 4 «Державна підтримка сільськогосподарського виробництва»

№ п./п.	Рекомендовані до включення в стандарт норми
1	Державна підтримка – це допомога держави у формі бюджетного фінансування суб'єктів аграрного сектору (передача ресурсів у монетарній, немонетарній формах) та надання їм податкових пільг
2	Державна підтримка може надаватись у вигляді умовного бюджетного фінансування (потребує виконання певних умов); бюджетного фінансування капітальних інвестицій (на придбання та поліпшення основних засобів, нематеріальних активів тощо); безумовного бюджетного фінансування (компенсація витрат (збитків) без установлення умов його використання); немонетарного бюджетного фінансування; безповоротних позик; пільг із податку на прибуток підприємств; вигід від державної позики за ставкою відсотка, яка є нижчою за ринкову
3	Бюджетне фінансування не визнається доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде одержане та суб'єкт господарювання виконає умови щодо його одержання. В обліку бюджетного фінансування застосовуються два методи, які вважаються допустимими альтернативами: метод капіталу, згідно з яким фінансування визнається у складі іншого додаткового капіталу, і метод доходу, згідно з яким фінансування визнається у складі інших операційних доходів, або інших доходів протягом одного або кількох періодів
4	Умове бюджетне фінансування відображається як забезпечення наступних витрат і платежів, яке визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов фінансування. Згортання статей доходів і пов'язаних з ними витрат не допускається
5	Безумовне бюджетне фінансування визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу поточного періоду. Згортання статей доходів і пов'язаних з ними витрат не допускається

6	Бюджетне фінансування капітальних інвестицій відображається як дохід майбутніх періодів, який визнається у складі доходів поточних періодів протягом строку корисної експлуатації відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Цей метод є однаково прийнятним для обліку бюджетного фінансування капітальних інвестицій, пов'язаних із біологічними активами, оціненими за їх справедливою вартістю мінус витрати на продаж, та пов'язаних із біологічними активами, оціненими за їх собівартістю мінус усю накопичену амортизацію та всі накопичені збитки від зменшення корисності
7	У фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про облікову політику, прийняту для бюджетного фінансування (зокрема, застосовувані методи обліку); про характер, види та обсяги державної підтримки; невиконані умови й інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною підтримкою

Джерело: розробка автора.

Висновки. Порівняльний аналіз міжнародної та вітчизняної методології обліку дав можливість запропонувати норми трьох національних галузевих стандартів звітності (НГСЗ) в аграрному секторі: НГСЗ 2 «Інтелектуальна власність у сільському господарстві», НГСЗ 3 «Сільськогосподарська діяльність», НГСЗ 4 «Державна підтримка сільськогосподарського виробництва». Головними положеннями цих стандартів є постановка на баланс об'єктів права інтелектуальної власності, створених власними силами суб'єкта господарювання; реалізація моделі оцінки за собівартістю в обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за

відсутності достатньої розвиненої ринкової інфраструктури; розкриття у фінансовій звітності інформації про облікову політику щодо бюджетного фінансування, видів, обсягів та умов одержання державної підтримки. Такий підхід до розвитку методології аграрного обліку покликаний показати значущість активів реальної економіки та їхній пріоритет над активами «віртуальної економіки», що відповідає національним інтересам аграрної держави Україна. Запровадження галузевих стандартів звітності сприятиме не тільки розвитку професії бухгалтера в аграрному секторі, але й виходу її на новий якісний рівень.

Список використаних джерел

1. Бездушина Ю.С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку / Ю.С. Бездушина // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 17-20.
2. Жук В.М. До питання стандартизації обліку в сільському господарстві / В.М. Жук // Науковий вісник НАУ. – К., 2007. – Вип. 111. – С. 299–302.
3. Жук В.М. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – С. 107-168.
4. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку [Текст]: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : моногр. / Г.Г. Кірейцев ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.
5. Методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК [Текст] / В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, І.В. Герасимук та ін.; за ред. В.М. Гаврилюка та В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – №2. – С. 10-23.
6. Методичні рекомендації з відображення в обліку державної фінансової підтримки агропромислового виробництва [Текст] / В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, О.В. Вакуляк та ін.; за ред. В.М. Гаврилюка та В.М. Жука. – К.: Юр-Агро-Веста, 2010. – С. 10-22.
7. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю [Текст] / В.М. Жук, Ю.С. Рудченко, Б.С. Гузар та ін.; за ред. В.М. Жука. – Облік і фінанси АПК. – 2008. – №1. – С. 5-22.
8. Міжнародні стандарти фінансової звітності: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
9. Наказ Міністерства фінансів України від 16 листоп. 2009 року № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2009 – 2013.
10. Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1999 – 2013.
11. Наказ Міністерства фінансів України від 18 листоп. 2005 року № 790 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2005 – 2013.

12. Наказ Міністерства фінансів України від 29 груд. 2006 року № 1315 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2006 – 2013.
13. Наказ Міністерства фінансів України від 29 листоп. 1999 року № 290 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1999 – 2013.
14. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2003 – 2013.
15. Agriculture Financial Standards Manual. Department of Agriculture (USDA) Chief Financial Officer (CFO): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ocfo.usda.gov/acctpol/pdf/fasm.pdf>.
16. Order the Guidelines. Farm Financial Standards Council: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ffsc.org/order-the-guidelines>.

Стаття надійшла до редакції 08.02.2013 р.

* * *

Новини АПК

Ідентифікація худоби коштує селянам не більше 33 грн

В Україні триває масова ідентифікація худоби. Щоб зробити це, селянину потрібно заплатити від 22 до 33 грн, залежно від виду тварини, підприємцям – від 20 до 48. Враховуючи таку прийнятну вартість, можна прогнозувати, що невдовзі все поголів'я худоби в Україні буде обліковане.

З березня господарі худоби сплачують за послугу ідентифікації за новими тарифами, які затвердило «Агентство з ідентифікації і реєстрації тварин». Згідно з чинними тарифами фізичні особи за первинну ідентифікацію великої рогатої худоби мають сплатити 24,8 грн, товарних свиней – 22, овець і кіз – 24, коней – 28,8 (без родоvodu) і 33,5 (з родоводом).

У Державній ветеринарній та фітосанітарній службі зазначають, що поки ідентифікація тварин для фізичних осіб, які займаються розведенням тварин та їх утриманням для власного споживання, не є обов'язковою, а невдовзі ситуація може змінитися.

«Останнім часом зафіксовано занадто багато випадків, коли на ринки потрапляє неякісна продукція від тварин, що не пройшли щеплення та ветеринарних досліджень. Фахівці державних лабораторій ветеринарно-санітарної експертизи, які працюють на продовольчих ринках, виявляють таку продукцію. Проте ризик залишається, оскільки у нас в країні й досі немало стихійних ринків, де реалізують м'ясну продукцію без жодних документів, які б засвідчували її якість та безпечність», – зазначив Голова Держветфітослужби Володимир Горжесєв.

Ідентифікувати худобу на підприємстві коштуватиме дещо дорожче. Так, юридичні особи за первинну ідентифікацію ВРХ сплачують 42 грн, племінних свиней – 23, овець і кіз – 20, коней – 28,80 (без родоvodu) і 33,50 (з родоводом). За комплект бирок та ідентифікацію племінних свиней без бланку реєстраційного свідоцтва підприємці платять 39,60 грн, а з бланком реєстраційного свідоцтва – 48 грн.

Після ідентифікації власник тварини отримує відповідні документи. На ВРХ і коней – паспорти, а на свиней, овець та кіз – реєстраційні свідоцтва. Пройшовши процес ідентифікації, власник худоби не тільки ставить її на облік, що сприяє стабільній епізоотичній ситуації, а й може претендувати на дотацію від держави.

Джерело: Прес-служба Мінагрополітики України