

*Добрунік Т.П.
Одеський національний економічний університет
к.е.н., доцент*

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. В умовах трансформаційних змін ринкової економіки стратегічний розвиток аграрного сектору економіки та підвищення його конкурентоспроможності у значній мірі залежить від ефективного функціонування суб'єктів агробізнесу. Оцінюючи ведення власної діяльності для підприємства визначальним критерієм ефективності господарювання служать фінансові результати. Важливим при цьому для прийняття відповідних управлінських рішень є формування достовірної облікової інформації щодо основних показників виробничо-господарської діяльності підприємства. Відтак актуалізується проблема організації високоефективної системи обліку фінансових результатів, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблем, пов'язаних з процесом формування доходів, витрат та фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку присвячено наукові праці таких вчених як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.К. Сук, М. М. Коцупатрий, Саблук, М. Г. Жук В.М Н.П. Сиротюк, М.Є. Скрипник, Н.В. Прохар, О.М. Галицький, С.О. Кучеркова та ін. В їх дослідженнях висвітлені загальні теоретико-методологічні та прикладні аспекти особливостей обліку біологічних перетворень, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах, окреслені проблеми та напрямки забезпечення ефективного розвитку аграрних підприємств ринкового типу. Невзираючи на значний добуток у цьому аспекті, проблема облікового забезпечення формування фінансових результатів аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування в

умовах активізації ринкових відносин вимагає подальшого вивчення з урахуванням трансформаційних змін нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та податкового законодавства, що й зумовлює необхідність проведення даного наукового дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення галузевих особливостей процесу облікового забезпечення формування фінансових результатів аграрних підприємства. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі основні завдання: розглянуто сутність економічної категорії «фінансовий результат», систематизовано зовнішні та внутрішні чинники впливу на фінансовий результат з урахуванням галузевих особливостей функціонування аграрних підприємств, систематизовано законодавчо-нормативне забезпечення порядку формування, організації обліку та відображення у звітності фінансових результатів, визначено основні особливості формування фінансового результату основної діяльності сільськогосподарських підприємств, надано рекомендації щодо поліпшення облікового забезпечення формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Головною метою створення та подальшого розвитку будь-якого суб'єкту господарської діяльності, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, який є узагальнюючим показником та віддзеркалює ефективність виробничо-господарської діяльності.

Визначаючи економічний аспект даної категорії, Вороніна О.О. зазначає, що фінансові результати – це якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин [1, с. 5].

Якщо зосередитись на практичному рівні дослідження, так як саме прибуток, визначення якого надається, є об'єктом управління на підприємстві, то значної уваги заслуговує визначення прибутку, що дається І.О. Бланком, який пов'язує його з ризиком. Так, на думку вченого, «прибуток — це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності» [2, с. 246].

Фінансові результати аграрних підприємств необхідно розглядати як універсальну економічну категорію, яка віддзеркалює результативність діяльності підприємства шляхом зіставлення доходів, отриманих від певного виду сільськогосподарської продукції або біологічних активів, певної галузі, виду діяльності чи в цілому по підприємству з сумою понесених на їх одержання витрат.

Сучасний стан функціонування аграрних підприємств характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання в умовах мінливого зовнішнього середовища, що негативно позначається на показниках ефективності їх виробничо-господарської діяльності. В рамках дослідження розглянемо фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств України у розрізі окремих видів економічної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка зміни фінансового результату українських підприємств за видами економічної діяльності, млн. грн.

види економічної діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Сільське, лісове та рибне господарство	15147,3	21677,4	103455,7	91109,5	69334,1
Промисловість	13698,3	-166414,0	-179073,1	7569,6	87461,7
Будівництво	-5126,6	-27288,4	-27450,7	9342,9	-3535,8
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних	-6047,5	-128134,8	-86341,7	7277,0	39296,3

Держерело: узагальнено автором на основі [3]

З табл. 1., необхідно зазначити, що серед основних видів економічної діяльності саме в галузі сільського господарства спостерігаються високі показники фінансового результату до оподаткування, хоча і має місце тенденція його зменшення. Збільшення прибутковості сільськогосподарських підприємств за окремі роки відбувалось у відриві від зниження собівартості продукції, тобто за рахунок підвищення реалізаційних цін на основні види продукції під дією інфляційних процесів в умовах трансформаційних змін національної економіки. Високі показники фінансового результату підприємницьких структур сільського господарства, за оцінками багатьох експертів, є завищеними через не врахування у методиці розрахунків фінансового результату сільськогосподарської діяльності специфічних особливостей аграрного виробництва.

Для підприємств різних видів діяльності існують певні специфічні особливості визначення фінансового результату, притаманні лише відповідній галузі, в якій функціонує підприємство. При визначенні фінансових результатів підприємства кожного з видів діяльності, необхідно враховувати особливості їх формування, зумовлені специфікою того чи іншого виду діяльності.

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості у зв'язку із специфікою виробничо-господарської діяльності підприємницьких структур аграрної галузі, серед яких домінуючими є такі:

- вплив природно-кліматичних факторів на процес формування прибутку (характерна сезонність виробництва);
- багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва, переробка власної та давальницької сировини;
- залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів, що зумовлює особливості їх оцінки, відображення в

системі рахунків, а також специфіку обліку процесу виробництва (біологічних перетворень) і обчислення собівартості отриманої продукції;

- статус сільгосптоваровиробника дозволяє використовувати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку IV групи. Слід зазначити, що на розвиток аграрного сектору економіки найбільший вплив мали зміни таких податків як – ПДВ – скасування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників та зростання ставок єдиного податку IV групи. Виникнення додаткових витрат, пов'язаних із зростанням розмірів податкових зобов'язань, призвело до зменшення прибутковості сільськогосподарської діяльності.

На фінансовий результат аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей їх функціонування впливають дві групи факторів: фактори, що не залежать від діяльності підприємства (зовнішні) та фактори, що перебувають у компетенції підприємства (внутрішні) (рис. 1)

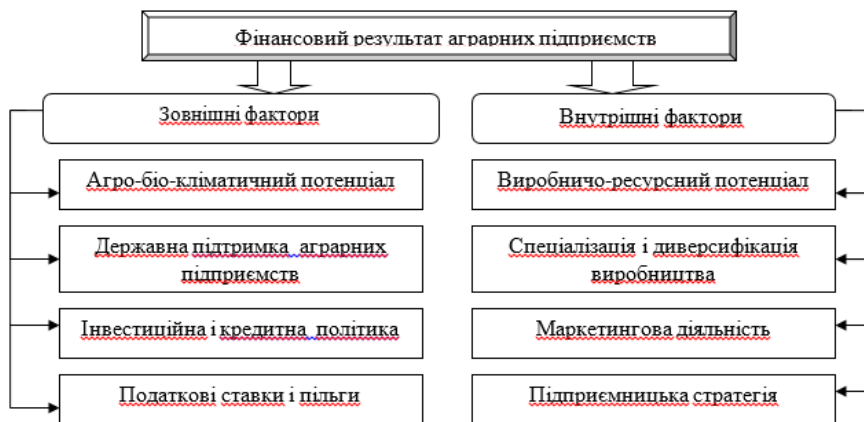


Рис. 1 Фактори, що впливають на фінансовий результат аграрних підприємств.

Джерело: власна розробка автора

Поряд із загальноприйнятими національними та міжнародними стандартами бухгалтерського, якими керуються підприємства аграрної галузі для формування облікової інформації та складання фінансової звітності, у їх діяльності використовуються такі специфічні галузеві стандарти як МСФЗ 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

При формуванні облікової інформації суттєву увагу приділяють фінансовому результату від основної діяльності підприємства, яка являє собою сільськогосподарську діяльність націлену на виробництво і реалізацію сільськогосподарської продукції та біологічних активів рослинництва та тваринництва, що є головною метою його створення, дозволяє підприємству отримати основну частку доходу.

Основні положення щодо формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності регламентовані нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 [11].

Особливості формування фінансових результатів в аграрному секторі економіки випливають із самого визначення поняття «сільськогосподарська діяльність». Згідно П(С)БО 30 сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» фінансовий результат від основної діяльності формується з трьох складових:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

- фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється

за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу

Загальний алгоритм формування фінансового результату від основної діяльності аграрних підприємств наведено на рис. 2.

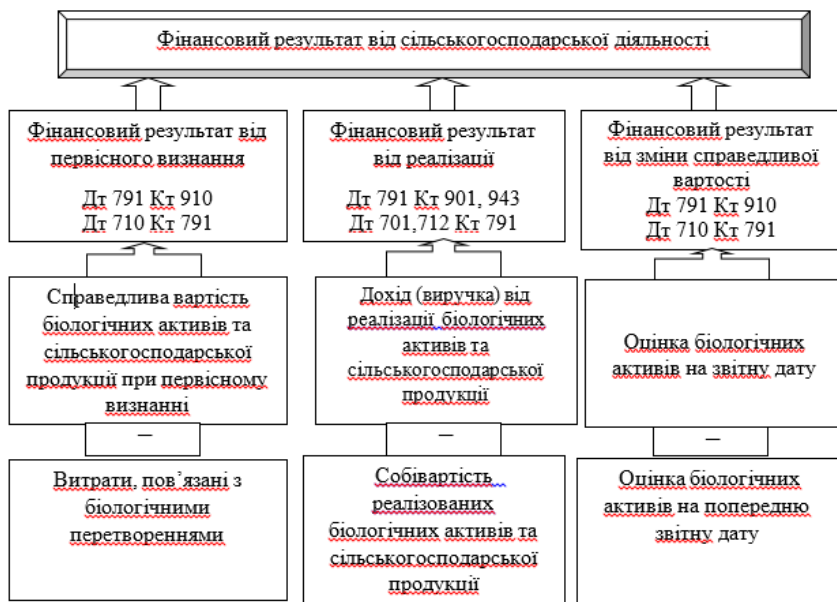


Рис. 5. Алгоритм формування фінансового результату основної діяльності аграрних підприємств

Джерело: узагальнено автором на основі [4, 5]

Перш ніж розглянути особливості визначення фінансового результату за кожним із наведених пунктів, зазначимо, що сільськогосподарські підприємства оцінюють сільськогосподарську продукцію та біологічні активи, мають право вибору методу оцінки, що обов'язково зазначається у наказі про облікову політику підприємства.

Згідно з пп. 9 і 12 П(С)БО 30 [4] сільгосппродукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються:

- 1) за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу
- 2) за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16.

Тобто можливо два варіанти оцінки, що впливає на порядок закриття рахунку 23 (крім незавершеного виробництва на кінець року).

Отже фінансовий результат від первісного визнання сільгосппродукції та додаткових біологічних активів і фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів визначають ті підприємства, які обрали метод обліку цих активів за справедливою вартістю

Визначення справедливої вартості ґрунтується, як правило, на цінах активного ринку. До речі, згідно з п. 5.1 Методрекомендацій № 1315 [5] підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості продукції.

Зменшення справедливої вартості стосується витрат, безпосередньо пов'язаних з продажем сільгосппродукції на активному ринку, зокрема: комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Оскільки на біржах сільгосппродукцію продають досить рідко, то біржові витрати на справедливую вартість зерна не вплинуть.

Відповідно до п. 7.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [5], фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається на рахунку обліку фінансових результатів порівнянням доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності.

Що стосується відображення первісно одержаної продукції і додаткових біологічних активів на рахунках бухгалтерського обліку, то за новим порядком вони оприбутковуються за справедливою вартістю за дебетом рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» чи 21 «Поточні біологічні активи». Одночасно відповідні суми списують із кредиту рахунку 23 «Виробництво» (субрахунки

рослинництва і тваринництва) за відповідними аналітичними рахунками. Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних упродовж звітної року, визначаються як різницю між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції оцінених за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу) та витратами що пов'язані з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат). На суму доходу (вартість, за якою оцінюють актив, більша від витрат, пов'язаних з його створенням) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції роблять бухгалтерський запис Дт рах. 23 «Виробництво» Кт рах. 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». На суму витрат (вартість по якій оцінюється актив менша від витрат, пов'язаних з його створенням) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції робиться бухгалтерський запис Дт 940 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю», Кт 23 «Виробництво».

Вищезазначені доходи (Кт 710) та витрати (Дт 940) включають до складу інших операційних доходів/витрат:

- або на кожен дату балансу (поквартально);
- або в кінці звітної (календарного) року.

Якщо доходи (витрати) від первісного визнання сільгосппродукції та додаткових біологічних активів були визначені на дату балансу протягом року, а згодом до дебету рахунку 23 додатково списувалися виробничі витрати (допоміжних, обслуговуючих виробництв, розподілені загальногосподарські витрати тощо), то такі доходи (витрати), наприкінці звітної року підлягають коригуванню до фактичної суми (п. 7.4 Методрекомедацій № 1315) [5] .

Проблематичною є ситуація, 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 [6]. 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 [7, с 61].

Таким чином, 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

Оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні суттєво впливає на формування фінансових результатів аграрних підприємств, 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. Відтак, 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 справедливу вартість продукції, що визнана виробничим запасом..

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. 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.

Отже, даний стандарт передбачає визначення фінансового результату діяльності підприємства в процесі виробництва, а не під час реалізації сільськогосподарської продукції. . Виходить, що в загальну суму чистого прибутку сільськогосподарські підприємства включатимуть доходи, які не підкріплені виручкою, що в корені змінює термінологію визначення фінансового результату.

Як цілком справедливо зауважують О.М. Галицький і В.Г. Кожем'якіна, П(С)БО 30 «Біологічні активи» хоч і містить основні принципи визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності, проте загальна методика визначення фінансових результатів не сформована та не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні. Адже фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції. [8, с 157].

Крім того, існують вагомі суперечності між П(С)БО 30 та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують

ведення бухгалтерського обліку аграрними формуваннями, зокрема з методикою калькулювання собівартості продукції агроформувань відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції № 132 [9]. З цього приводу Сиротюк Г. зауважує, що вказана методика призводить до умовності визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, оскільки ринкову вартість визначають досліджені сільськогосподарські підприємства формально, здебільшого обчислюючи фінансовий результат від основної діяльності, тобто від продажу безпосереднього продукту виробництва. Однак із введенням у дію П(С)БО 30 підприємства найчастіше отримують від основної діяльності або нульовий фінансовий результат, або збиток через порівняння доходу від реалізації зі справедливою вартістю продукції, що наближена до доходу [10].

Практично, відповідно до чинних нормативних документів з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції сільськогосподарські підприємства ще не відобразили всіх витрат пов'язаних з біологічними перетвореннями даних активів чи продукції. Це стосується, насамперед, загальновиробничих витрат, витрат деяких видів допоміжних виробництв, витрат, які підлягають розподілу (амортизація необоротних активів та витрат на їх ремонт). Зазначені витрати передбачено розподіляти і відносити на певні об'єкти обліку лише в кінці року. Отож, невключення перерахованих витрат у розрахунок фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату перехідної звітності зумовлює необґрунтоване завищення прибутку або заниження збитку, що негативно позначається на достовірності облікової інформації і може спричинити прийняття необґрунтованих управлінських рішень [11].

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4], обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з

такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси» [12]. 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» [13]. При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації. 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» [6].

Специфіка аграрного виробництва полягає в тому, що більшість видів сільськогосподарської продукції реалізуються відразу після оприбуткування (овочі, м'ясо, молоко, квіти) або через невеликий проміжок часу (зерно, кормові культури). Тому, якщо сільськогосподарська продукція оцінюється за справедливою вартістю (тобто за цінами активного ринку), то виручка від її реалізації дорівнюватиме повній собівартості.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінювання 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). Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів пропонують на дату балансу 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».

НП(С)БО 1 та Методичними рекомендаціями 433 [14, 15] при формуванні показників 1 розділу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачено, що до статті «Інші операційні доходи», крім інших доходів операційної діяльності, включаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів з виділенням у вписаному рядку 2122 доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності, а у статті «Інші операційні витрати», крім інших витрат операційної діяльності, наводяться також витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів з виділенням у рядку 2182 витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

З метою забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення «Звіту про фінансові результати» на субрахунках 710 і 940 необхідно окремо формувати доходи і витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю. Це ж стосується і субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». З цією метою доцільно на відповідних рахунках доходів, витрат і фінансових результатів відкривати окремі аналітичні рахунки, а всередині них – і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів (чи їх груп) [16, с.91].

На нашу думку, правильно визначений фінансовий результат від первісного визнання, реалізації та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалася на підприємстві, і приймати

виважені оперативні рішення для управління процесами біологічних перетворень в сільському господарстві.

Одним із проблемних питань є поділ активів на поточні і довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, оскільки це безпосередньо впливає на визначення доходів і витрат на сільськогосподарських підприємствах.

В організації обліку довгострокових біологічних активів починаючи з 2018 року відбулися кардинальні зміни в частині вилучення із складу довгострокових біологічних активів рослинництва плодоносних садів та виноградників та переведення їх до складу основних засобів. Відповідно до Наказу Міністерства фінансів № 1019 від 12.12.2017р. «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [17] внесено зміни до таких нормативних документів як:

- Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»;

Зміни до таких нормативно-правових актів передбачають:

- облік плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на аналітичному рахунку 108«Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби». При цьому такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи»;

- групу основних засобів «Багаторічні насадження» перейменовано в «Багаторічні насадження та плодоносні рослини» (пп. 5.1.8 П(С)БО 7) [18];

- виключення зі сфери регулювання П(С)БО 30 плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

- визначення поняття плодоносні рослини (зміни до п. 4 П(С)БО 30);

- визначення виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється П(С)БО 30;

Нова редакція П(С)БО 30 визначає поняття «плодоносні рослини» як довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Відповідно до внесених змін П(С)БУ 30 не поширюється на:

- сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання;

- продукти переробки сільськогосподарської продукції;

- біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю;

- плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Вилучення із складу біологічних активів довгострокових біологічних активів рослинництва, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та віднесення їх до складу основних засобів суттєво вплине на формування фінансового результату основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності, як було зазначено раніше, є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [11] на дату балансу по довгостроковим біологічним активам рослинництва, які враховуються за справедливою вартістю, необхідно було проведення коригування: на перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою

вартістю»; на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», кредит рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

У світлі нововведень щодо віднесення плодоносних рослин до складу основних засобів сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході [18]. Відображення зміни вартості довгострокових біологічних активів, а саме виноградників та садів як плодоносних рослин, у складі капіталу у дооцінках (що є власним джерелом формування активів підприємства), а не фінансового результату, дасть можливість користувачам фінансової звітності отримувати найбільш достовірну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності сільськогосподарських підприємств.

Застосування на практиці нововведень до П(С)БО 7 «Основні засоби» потребує узгодженості з іншими нормативно-правовими актами, а саме з Податковим Кодексом України.

Так нормами П(С)БО 7 на об'єкти основних засобів, до яких відтепер будуть включені до групи «багаторічні насадження» плодоносні рослини передбачається нарахування амортизації на такі об'єкти, яке здійснюється протягом встановленого строку корисного використання (експлуатації об'єкта).

Нормами Податкового Кодексу України (п. 138.3.3.) [19], встановлено мінімально допустимі строки амортизації для окремих груп, а саме для групи 8 «багаторічні насадження» - 10 років, для групи 16 «довгострокові біологічні активи» - 7 років.

Сума нарахованої амортизації на плодоносні рослини має бути включена до собівартості виробленої та відповідно і реалізованої продукції [6], а відтак буде врахована при формуванні фінансового результату аграрних підприємств.

З метою запобігання викривлення суми фінансового результату сільськогосподарські підприємства повинні здійснити обґрунтування щодо переведення довгострокових біологічних активів рослинництва в частині плодоносних

рослин до групи основних засобів та зазначити у Наказі про облікову політику основні положення щодо відображення в обліку та нарахування амортизації на плодоносні рослини, а саме зазначити строки амортизації для плодоносних рослин та вказати методи нарахування амортизації цих активів.

Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою податку на прибуток, складовою бази оподаткування яким є фінансовий результат, визначений у фінансовій звітності підприємств з урахуванням відповідних корегувань, передбачених нормами Податкового Кодексу України.

В системі управління формуванням фінансових результатів аграрних підприємств визначальним є саме інформаційне забезпечення, яке передбачає систематизацію облікової інформації та розкриття її у фінансовій звітності про доходи, витрати та фінансові результати від сільськогосподарської діяльності. У наказі про облікову політику в обов'язковому порядку мають бути розкриті питання щодо організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності.

Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати та власне фінансові результати, елементами – сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Що стосується фінансових результатів, то в наказі про облікову політику слід розкрити, на нашу думку, чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів аграрних підприємств в розрізі видів діяльності – основної операційної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності у відповідності до НП(С)БО 1 та методичних рекомендацій №432, а також П(С)БО 25 (для суб'єктів малого підприємництва)

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 справедливу 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.

Аналітичний облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств доцільно організувати з деталізацією за аналітичними рахунками по окремих галузях сільського господарства. Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами сільськогосподарської продукції забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства.

В основу виділення аналітичних рахунків у розрізі джерел формування фінансових результатів за видами іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності покладено принцип релевантності, оскільки результат від реалізації й від операцій володіння залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від зміни цін та від інших операцій – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролю фінансових результатів.

Висновки. Таким чином, узагальнення існуючих науково-методичних основ обліку фінансових результатів аграрних підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності дозволило визначити основні проблемні аспекти та шляхи їх вирішення в контексті удосконалення обліку формування доходів та фінансових результатів основної сільськогосподарської діяльності відповідно до потреб

зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації.

Зазначені розрізи аналітичної інформації з урахуванням специфіки діяльності агарних підприємств дозволять в оперативному порядку отримати інформацію про доходи та витрати від первісного визнання, реалізації і зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Отже, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів основної операційної діяльності агарних підприємств в аспекті деталізації інформації щодо отриманих доходів та витрат є необхідним напрямком як в обліковій системі, так і в системі управління підприємства в цілому, що в свою чергу створює сприятливі умови для підвищення їх прибутковості.

СПИСОК ЛІТЕРАТУПИ

1. Вороніна О. О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / Вороніна О. О. – Харків, 2009. - 23 с.

2. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. — К.: Ника – Центр; 2007. — 768 с.

3. Фінансові результати діяльності підприємств за видами економічної діяльності / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства Фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

7. Перчук О. В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах / О. В. Перчук // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 27(1). - С. 57-66. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2015_27\(1\)_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2015_27(1)_11).

8. Галицький О. М. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності та їх відображення в фінансовій звітності /О. М. Галицький, В. Г. Кожем'якіна // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2014. – Вип. 75. – С. 153-161.

9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики № 132 від 18.05.2001р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>

10. Сиротюк Г. Аналіз та облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств / Г. Сиротюк, к.е.н., К. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер: Економіка АПК. – 2013. – № 20(1). – С. 147-153. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20\(1\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20(1)_25).

11. Брик, М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону [Текст] / Михайло Брик // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. - 2017. – Вип. 22. - С. 56-60.– Режим доступу: <http://rarrpsu.tneu.edu.ua/index.php/rarrpsu/article/view/211>

12. Положення(стандарт)бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2bid09386.html>

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13р № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

15. Методичні рекомендації по заповненню форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03. 2013р. № 433. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF13020.html

16. Людвенко Д.В. Особливості відображення фінансових результатів операційної діяльності на підприємствах АПК / Д. В. Людвенко // Економіка та управління АПК. - 2012. - Вип. 8. - С. 89-92. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/есupарк_2012_8_19

17. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2017 р. № 1019 [Електронний ресурс] – Режим доступу :http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE31450.html

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (редакція від 05.10.2018р) [Електронний

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

20. Назаренко О. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. /О.В. Назаренко, Р.В. Лукаш // Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 19–25 - Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2018/5.pdf