

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

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 вискоєфективної системи обліку фінансових результатів, яка буде сприяти формуванню та відображенню достовірної і повної інформації у фінансовій звітності з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Розглядаючи особливості обліку в аграрному секторі економіки, слід відмітити, що сільськогосподарські підприємства мають специфічні активи – біологічні активи, біологічні перетворення, сільськогосподарську продукцію. Це задає специфічні вимоги до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Особливості формування фінансових результатів в аграрному секторі економіки впливають 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 [1].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] та конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [2].

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

- 1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- 2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- 3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Відповідно до п. 7.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [2], 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. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці

продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Методичними рекомендаціями з 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». При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки:

- 1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості;
- 2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості;
- 3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

Доцільним при вирішенні проблеми відображення доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів має бути оприбуткування продукції на Дт рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з Кт рахунку 23 (за окремими субрахунками рослинництва та тваринництва) – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на суму перевищення справедливої вартості над фактичною собівартістю продукції та додаткових біологічних активів.

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.

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

В організації обліку довгострокових біологічних активів відповідно до Наказу Міністерства фінансів № 1019 від 12.12.2017р. «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [3] відбудуться кардинальні зміни в частині вилучення із складу довгострокових біологічних активів рослинництва плодоносних садів та виноградників та переведення їх до складу основних засобів, що суттєво вплине на формування фінансового результату основної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [2] на дату балансу по довгостроковим біологічним активам, 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 [4].

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.) 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 [5].

Сума нарахованої амортизації на плодоносні рослини має бути включена до собівартості виробленої та відповідно і реалізованої продукції, 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 умовах трансформаційних змін чинного законодавства має бути правильно налагоджена система обліку біологічних активів та плодоносних рослин, переведених до складу основних засобів у світлі запроваджених нововведень, оскільки зміна вартості біологічних активів суттєво впливає на формування фінансового результату аграрних підприємств.

Отже, визначення основних аспектів облікового процесу формування фінансових результатів аграрних підприємств та як наслідок прийняття правильних управлінських рішень щодо подальшого їх економічного розвитку – головна передумова забезпечення ефективності функціонування підприємницьких структур агробізнесу та зміцнення їх конкурентних позицій на ринку.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – [Електронний ресурс]. – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. 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.
3. 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.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (редакція від 05.10.2018р) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/nalogovy-i-kodeks/>