

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В 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 надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління.

Діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства спрямована на отримання позитивного фінансового результату – прибутку, що вимагає ведення достовірного обліку доходів і витрат, точного визначення фінансових результатів, відображення достовірної і повної інформації у фінансовій звітності та прийняття ефективних управлінських рішень.

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах відбувається за рахунок здійснення основної операційної діяльності, яка являє собою сільськогосподарську діяльність націлену на отримання сільськогосподарської продукції та економічного ефекту.

Процес формування прибутку є досить складним і неоднозначним у зв'язку із специфічними особливостями діяльності підприємницьких структур аграрної галузі, серед яких домінуючими є такі:

- вплив природно-кліматичних факторів на процес формування прибутку (характерна сезонність виробництва);
- формування прибутку відбувається залежно від періоду закінчення виробничого процесу, оскільки процес виробництва не збігається з календарним роком;
- за частиною продукції не формуються фінансові результати, оскільки вона спрямовується на внутрішньогосподарське споживання і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо).

На формування 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.

Основні положення щодо формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності регламентовані нормами П(С)БО 30 "Біологічні активи" [1] та Методичними рекомендаціями 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.

Фінансові результати сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». З метою деталізації облікової інформації щодо формування фінансових результатів за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», доцільним є відкриття аналітичних рахунків (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості), а також і аналітичних рахунків за видами продукції і біологічних активів.

Нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що фінансовий результат від первісного визнання визначається як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 П(С)БО 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання їх відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

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.

Таким чином, даний стандарт передбачає визначення фінансового результату діяльності підприємства в процесі виробництва, а не під час реалізації сільськогосподарської продукції.

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.

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».

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.

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.

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 згідно П(С)БО 16 «Витрати» включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [3]. Тобто, на дебеті рахунку 23 «Виробництво» повинні формуватись фактичні виробничі витрати, пов'язані із біологічними перетвореннями.

Доцільним при вирішенні проблеми відображення доходу від первісного визнання продукції 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.

П(С)БО 30 "Біологічні активи" ускладнило порядок визначення фінансового результату на сільськогосподарських підприємствах. Тому на сьогодні було б справедливо надати кожному підприємству право вибору стосовно порядку визначення фінансових результатів шляхом оцінки проданої продукції за справедливою вартістю або за фактичною.

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 агро бізнесу та зміцнення їх конкурентних позицій на ринку.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
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. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.