

ЛЮДВЕНКО Д.В., канд. екон. наук  
Білоцерківський національний аграрний університет  
buttercup@ukr.net

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

У статті обґрунтовано специфіку формування та відображення фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Доведено, що для відображення обліку доходів, витрат і фінансового результату реалізації продукції сільськогосподарського призначення необхідно відкривати окремі аналітичні рахунки, а всередині них – субаналітичні рахунки за видами продукції і біологічних активів.

**Ключові слова:** фінансові результати, операційна діяльність, сільськогосподарське виробництво.

**Постановка проблеми.** Фінансові результати формуються в процесі діяльності підприємства на різних стадіях кругообігу засобів. На сільськогосподарських підприємствах важливим є формування доходів, витрат і фінансових результатів від основної діяльності, що пов'язано з виробництвом і реалізацією сільськогосподарської продукції, біологічних активів і додаткових біологічних активів. З введенням в дію з 1 січня 2007 року Положення (стандарту) 30 “Біологічні активи” докорінно змінився порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів у сільському господарстві. Якщо раніше фінансовий результат від основної діяльності визначався на стадії реалізації продукції, то нині такий результат складається з:

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

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

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінювання яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [1], а тому виникає необхідність пошуку шляхів спрощення їх обліку. Все це підтверджує актуальність теми і необхідність продовження наукових досліджень в цій галузі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблема формування доходів, витрат та фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку та її адаптації до міжнародних стандартів займаються провідні науковці. Зокрема, цьому присвячені праці В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших. У працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних перетворень, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення спірні питання формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування П(С)БО 30 “Біологічні активи”.

**Метою дослідження** є вивчення теоретичних положень і впровадження методичних та практичних рекомендацій щодо формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської діяльності в системі ведення бухгалтерського обліку.

**Матеріал і методика дослідження.** Інформаційною базою дослідження стали наукові праці та періодика вітчизняних вчених-економістів в галузі бухгалтерського обліку. У ході дослідження були використані абстрактно-логічний, метод наукової абстракції і системні підходи.

**Результати досліджень та їх обговорення.** Потрібно наголосити, що в Україні в цілому методика обліку біологічних активів, доходів і витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності узгоджується з основними вимогами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство”, який введений в дію з 2003 року. Практичного досвіду застосування цього стандарту як в міжнародній практиці, так і в Україні немає. Сільськогосподарські підприємства, по суті, вперше зустрілись з багатьма проблемами, які потребують вирішення, тому найважливішою з них є проблема формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів.

Як відомо, згідно із Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 “Фінансові результати”, до якого відкривають субрахунки із фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової, іншої звичайної і надзвичайної [2]. Фінансові результати

сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”. Щоб формувати фінансові результати за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 “Біологічні активи”, необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів. Практика показує, що проводити розрахунок справедливої вартості на різні види сільськогосподарської продукції і біологічні активи досить складно. Насамперед, потрібно володіти інформацією про ціни активного ринку, коригування індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу тощо. Є види активів, на які взагалі відсутні ринкові ціни, або від виробництва одержують продукцію, яка може бути нижчої якості. Тому, як справедливо зазначають В.М. Жук, Л.К. Сук та інші вчені, «найбільш ефективним шляхом до вирішення проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції» [4]. Проте, на сьогодні ще немає достатнього досвіду ні у міжнародній практиці, ні, тим більше, в Україні, щодо формування справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів. Сільськогосподарська продукція і біологічні активи можуть реалізовуватись і споживатись всередині підприємства (насіння, корми, сировина для переробки тощо). На думку В.Б. Моссаковського, “кваліфікація спеціалістів цих комісій на рівні підприємства викликає занепокоєння, адже не в кожному з них є фахівці з оцінки і не завжди можуть бригадири, завідувачі ферми чи бухгалтери обгрунтовано встановити рівень справедливої вартості на окремі види активів. Тут потрібні зусилля провідних спеціалістів України для розробки методики визначення справедливої вартості та досить глибоких теоретичних і практичних досліджень. З цією думкою цілком можна погодитись, навіть більше того, доцільно було б такі розрахунки проводити науково-дослідним інститутам разом із провідними практиками обласних і районних управлінь агропромислового розвитку та сільськогосподарських підприємств [5].

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. Але при цьому в момент оприбуткування продукції необхідно відображати витрати (доходи) від первісного визнання. Методичними рекомендаціями щодо 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”. Але ж у разі отримання доходів від первісного визнання пропонується одночасно збільшувати витрати по дебету рахунку 23 “Виробництво”. На нашу думку, це суперечить економічному змісту витрат на виробництво, які формуються по дебету рахунку 23 “Виробництво”.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно із вимогами П(С)БО 30 “Біологічні активи”, обліковується як запаси. Відповідно, за подальших операцій з такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 “Запаси”. Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 “Собівартість реалізації” і 70 “Доходи від реалізації”, тому на дебеті рахунку 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в П(С)БО 16 “Витрати”, а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю за первісного визнання). Крім цього, сюди включають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику, то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції [6]. Це ж стосується і наднормативних виробничих витрат, які також включаються в собівартість реалізованої продукції. Ми вважаємо, що підприємство повинно спочатку налагодити облік таких наднормативних витрат: розрахувати нормативні виробничі витрати за їх видами; налагодити облік відображення витрат понад встановлені норми в первинних документах і бухгалтерських регістрах; встановити порядок списання наднормативних витрат на конкретні види реалізованої продукції. Це зумовлює необхідність введення в облікову практику елементів нормативного методу обліку витрат, що є, на нашу думку, досить трудомістким і відповідальним процесом.

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”. П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” 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 061 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 091 витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. Ми вважаємо, що 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). 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.

**Висновки і пропозиції.** Нині існує низка невирішених питань, які стосуються формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Ми вважаємо, що вирішення окремих питань з удосконалення методики відображення біологічних активів зводиться до таких положень:

1. Визначення справедливої вартості на біологічні активи потребує розробки спеціальної системи розрахунків, що має здійснюватися науково-дослідними інститутами разом із практиками обласних та районних управлінь агропромислового розвитку.

2. Біологічні активи після первісного визнання обліковуються як запаси, і така продукція може бути використана для власних потреб і для реалізації. Витрати (наднормативні і постійні загальновиробничі), які виникають за реалізації біологічних активів, списуються на дебет 90 рахунку і збільшують вартість реалізованої продукції. Включення навіть частини таких витрат у собівартість реалізації має бути зазначено в обліковій політиці підприємства і в зв’язку з цим виникає необхідність введення в облікову практику елементів нормативного методу обліку витрат, що також є досить трудомістким і відповідальним процесом.

3. Для відображення обліку доходів, витрат і фінансового результату реалізації продукції сільськогосподарського призначення необхідно відкривати окремі аналітичні рахунки, а в середині них – субаналітичні рахунки за видами продукції і біологічних активів.

Пропозиції щодо відображення доходів і витрат від первісного визнання, реалізації і зміни вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції дадуть можливість об’єктивно формувати доходи і витрати та фінансові результати від основної діяльності аграрних підприємств.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – № 15-16 – 2010. – С. 79-82.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – № 15-16 – 2010. – С. 51-53.

3. Методичні рекомендації до бухгалтерського обліку біологічних активів// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступу: -<http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.

4. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Лузан Ю. Я., Жук В. М., Гаврилюк В. М. та ін.]; за ред. В. М. Жука. – К.: Вид-во ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.

5. Моссаковський В.Б. Облік біологічних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 38-48.

6. Сук П. Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції / П. Л. Сук// Облік і фінанси в АПК. – №2 – 2009. – С.60-68.

#### **Особенности воспроизводства финансовых результатов операционной деятельности на предприятиях АПК**

**Д.В. Людвенко**

В статье обоснована специфика формирования и воспроизводства финансовых результатов деятельности сельскохозяйственного предприятия. Доказано, что для отображения учета доходов, затрат и финансового результата реализации продукции сельскохозяйственного назначения необходимо открывать отдельные аналитические счета, а в них – субаналитические счета по видам продукции и биологическим активам.

**Ключевые слова:** финансовые результаты, операционная деятельность, сельскохозяйственное производство.

#### **Imaging features of financial operating results for agribusiness companies**

**D. Lyudvenko**

In the article the specificity of formation and display the financial performance of the agricultural enterprise. It is proved that for a map of income, expenses and financial results of the implementation of agricultural products must establish separate analytical accounts and in them - subanalytic accounts by product and biological assets.

**Key words:** financial results, operating activity, agricultural production.