

УДК:657:651.78

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

О.М. Галицький, В.Г. Кожем'якіна

Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

*Анотація.* Розглянуто елементи облікової політики підприємства, що виступають основними внутрішніми факторами формування фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах. Сформовано рекомендації щодо визначення та відображення в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. Обґрунтовано, що облікова політика підприємства має розкрити чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів. Розглянуто суттєві особливості формування фінансових результатів в аграрних підприємствах, що обумовлені П(С)БО 30 «Біологічні активи». Розглянуто склад фінансових результатів агроформувань у відповідності до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

*Ключові слова:* фінансові результати, звітність підприємств, регіональна організація обліку, облікова політика.

**Вступ.** Аграрний сектор є основною складовою національної економічної системи розвитку країни. За цих обставин господарська діяльність сільськогосподарських підприємств становить основу суспільного відтворення валового внутрішнього продукту нашої держави. Рівень ефективності їх діяльності характеризується фінансовим результатом, який є універсальною категорією, що визначає доцільність та ефективність діяльності підприємства в досягнутих економічних результатах. Якщо діяльність підприємства ефективна, то фінансові результати проявляються у вигляді прибутку, в протилежному випадку - у вигляді збитків, які ставлять під загрозу існування господарюючого суб'єкта.

Дані проблеми є дуже важливими та актуальними, а також вимагають особливої уваги у зв'язку з важким економічним станом країни та нестабільністю і невизначеністю у нормативно-правовій базі обліку. З вищесказаного слідує, що результати діяльності підприємства відіграють одну з найважливіших ролей, оскільки від них залежить не тільки добробут підприємств, але й країни в цілому.

**Аналіз останніх досліджень.** Питанням обліку фінансових результатів

підприємства та їх відображенню у фінансовій звітності приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-обліковці, а також практики. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Питання, пов'язані з особливостями обліку фінансових результатів підприємства та перспективами їх вирішення в Україні, знайшли певне відображення у роботах І. Білоусової та Н. Чумаченко, С. Голова, Н.Горицької, В.Жука, Г.Кірейцева, Т. Маренич, Л.Сука, Н.Ткаченко та інших. Концептуальні основи міжнародної системи обліку та звітності досліджували також зарубіжні вчені: Дж.Вейгант, Я.Вільямс, Х.Гернон, Х.Грюнінг, Ж.Дішар, Б.Нідлз, Я.Соколов, О.Соловійова, Т.Уорфілд, Л.Чайковська, О.Чипуренко та інші.

Мета дослідження – розглянути особливості формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності та відображення їх в системі бухгалтерського обліку та звітності.

**Результати досліджень.** В сучасних умовах господарювання, запровадження ефективних методів діяльності та управління на підприємствах залежить від різноманітних факторів, основне місце серед них займає раціональна організація бухгалтерського обліку. Вона забезпечує виваженість і обґрунтованість прийнятих управлінських рішень шляхом надання об'єктивної і достовірної облікової інформації про активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства. Раціональна організація обліку фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності підприємства аграрного сектора економіки займає центральне місце у системі бухгалтерського обліку і звітності. Фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток. Позитивним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Збиток підприємства навпаки означає втрату фінансових ресурсів підприємств, якщо збитки носять регулярний характер, то врешті - решт будуть витрачені всі фінансові ресурси і підприємство збанкрутує. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від ефективності його організації. Оскільки фінансовий результат – прибутки або збитки – є арифметичним результатом порівняння доходів із затратами, організація обліку фінансового результату залежить уже від конкретних умов двох попередніх об'єктів організації: доходів та витрат.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема, концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків, Інструкція про застосування плану рахунків, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, накази Міністерства статистики тощо. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами П(С)БО 15 «Дохід».

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Діюча нормативно-правова база передбачає, що методика обліку в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно. Тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому. Облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання фінансової звітності. Наказ про облікову політику – це документ внутрішнього користування, який має повно відображати особливості організації та ведення обліку і складання звітності на підприємстві.

Що стосується фінансових результатів, то в наказі про облікову політику слід розкрити, на нашу думку, чіткий і ефективний алгоритм визначення фінансових результатів у відповідності до НПСБО 1.

Підприємство, обираючи конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, знижує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово - економічної діяльності підприємства [4].

Облікова політика, що сформована адміністрацією підприємства безпосередньо впливає на формування фінансових результатів, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що можуть радикально змінити фінансовий стан підприємства. Основними методами облікової політики, що мають безпосередній вплив на формування фінансових результатів є амортизація, оцінка вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів тощо [3].

Вибір конкретних методів щодо елементів облікової політики обумовлює те, що рівень фінансових результатів можна змінити через методи оцінки. У кінцевому підсумку це призводить до того, що на розмірі прибутку позначається як суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору

процедур і методів обліку.

Отже, елементи облікової політики підприємства виступають основними внутрішніми факторами формування фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах, а зовнішніми – організаційно-технологічні особливості виробництва певної галузі.

На формування фінансових результатів в сільськогосподарському виробництві також безпосередній вплив має низка організаційно-технологічних особливостей, серед яких превалюють господарські процеси пов'язані з біологічними активами. Отже, виникає нагальна потреба оперативно обліковувати і аналізувати фінансові результати діяльності підприємства з метою їх максимізації. Вітчизняна система бухгалтерського обліку потребує удосконалення ряду питань, що в умовах сьогодення залишаються невирішеними. Міжнародні стандарти, що лежать в основі організації бухгалтерського обліку містять загальнотеоретичні підходи, які потребують адаптації до галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва в нашій країні та не мають практичних методик, придатних для ефективного використання в конкретних умовах виробництва.

Раціональна побудова методики формування фінансового результату та його відображення у фінансовій звітності посідає домінуюче місце у системі бухгалтерського обліку.

Для накопичення інформації про доходи та витрати підприємства Планом рахунків передбачені окремі класи рахунків.

Клас 7 “Доходи і результати діяльності” – призначений для узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства. Рахунки з номера з 70 по 78 – це рахунки доходів. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації про результати діяльності підприємства. Рахунки цього класу є пасивними (крім рахунку 79 “Фінансові результати” та субрахунку 704 “Вирахування з доходу”).

Згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків всі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу.

Клас 8 “Витрати за елементами” – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі елементів. Рахунки цього класу є активними.

Підприємства самостійно приймають рішення щодо застосування чи не застосування рахунків цього класу. Клас 9 “Витрати діяльності” – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства. Рахунки цього класу є активними.

Згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків усі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу.

Рахунки 8 класу щомісячно закриваються в кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” та відповідними рахунками 9 класу (91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та 94 “Інші витрати операційної діяльності”). Рахунки 7 та 9 класів можуть закриватись щомісячно або в кінці звітнього року в кореспонденції з рахунком 79 “Фінансові результати”.

Слід звернути увагу, що для всіх підприємств (крім тих, які ведуть тільки рахунки 8 класу) рахунок 79 “Фінансові результати” кореспондує лише з рахунками 7 та 9 класів, а також з рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” в порядку його закриття.

Структура рахунків 7, 8 та 9 класів побудована таким чином, щоб надавати змогу підприємствам без особливих труднощів заповнювати Звіт про фінансові результати. Найменування рахунків 7 та 9 класів повністю співпадають з відповідними рядками I розділу Звіту про фінансові результати, а рахунки 8 класу (крім рахунку 85 “Інші затрати”) повністю співпадають з відповідними рядками II розділу Звіту про фінансові результати.

Суттєві особливості формування фінансових результатів в аграрних підприємствах обумовлені прийнятим П(С)БО 30 «Біологічні активи».

У відповідності до п.19 П(С)БО 30 «Біологічні активи» до складу фінансових результатів агроформувань входять:

- фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу;
- фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу .

Бухгалтерське визначення фінансового результату є досить умовним і ці умовності вносяться методикою його визначення, а також порядком обліку складових, які визначають прибуток.

П(С)БО №30 «Біологічні активи» містить основні положення визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності. Загальна методика визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності не сформована та не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні, оскільки 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.

До специфічних особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств можна віднести наступні: родючість ґрунту як споживчий ресурс; розрив у схемі між двома суміжними виробничими циклами (старим і новим); обумовлена погодним фактором залежність відтворення виробничих циклів; залежне виробництво біологічної продукції від впливу ризиків; залежність галузі, що задовольняє потреби населення, тваринних організмів і промисловості в продукції біологічного походження від природних монополістів; переробка – зберігання – транспортування - реалізація; використання в діяльності біологічних активів; залежність отриманого результату від біологічних перетворень. Ці особливості істотно впливають на методику формування фінансового результату в агроформуваннях.

Застосування П(С)БО 30 на практиці, вказує на те, що деякі його положення не мають узгодженості з іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку аграрними формуваннями. Сюди можна віднести визнання доходів та витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції, що викладена у П(С)БО 30 та методикою калькулювання собівартості продукції агроформувань відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції №1315. У даному стандарті зазначено, що фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначається як різниця між справедливою вартістю та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями таких активів на кожному звітну дату. В свою чергу, Методичні рекомендації зазначають, що до виробничої собівартості необхідно включати прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі та загальновиробничі витрати. Звідси виникає проблема практичного включення загальновиробничих витрат при розрахунку фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату складання проміжної звітності, оскільки вони розподіляються на окремі види продукції тільки в кінці року. Результатом таких дій може бути викривлення фінансового результату, що призведе до завищення суми прибутку або зменшення суми збитку, що в свою чергу негативно вплине на достовірність показників фінансової звітності. Проведені дослідження показали, що аграрним підприємствам на даний час притаманна ситуація неможливості використання рахунків 710 та 940. Це свідчить про те, що переоцінку біологічних активів в кінці року більшість підприємств не здійснюють. Треба зазначити, що недоліком в роботі бухгалтерій є недотримання вимог П(С)БО 30 „Біологічні активи" в галузі рослинництва, що пов'язане з об'єктивними причинами.

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються

фінансові результати є форма № 2 «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до затвердженого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для обліку фінансових результатів є:

- нарахування;
- відповідності доходів та витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів. Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов'язання виплатити грошові кошти у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати у майбутньому.

Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Практика показує, що зручнішим, з точки зору наявності інформації для заповнення Звіту про фінансові результати та зменшення кількості проміжних бухгалтерських записів, є закриття рахунків доходів та витрат в кінці року. В цьому випадку накопичені з початку року залишки за рахунками 7 та 9 класів в будь-який момент являють собою готову інформацію для заповнення відповідних рядків I розділу Звіту про фінансові результати.

У випадку щомісячного закриття рахунків доходів та витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» останній рекомендується закривати на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» лише в кінці року. У цьому випадку накопичене з початку року сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» є контрольною цифрою для перевірки правильності заповнення Звіту про фінансові результати. Згорнуте кредитове сальдо за цим рахунком має відповідати рядку 2350 «Чистий прибуток», згорнуте дебетове сальдо – рядку 2355 «Чистий збиток».

Кінцеве сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті у кінці звітного року списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки):

у випадку кредитового сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» (прибутку):

Дебет 79 «Фінансові результати»

Кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

у випадку дебетового сальдо рахунку 79 “Фінансові результати” (збитку):  
Дебет 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”  
Кредит 79 “Фінансові результати”.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідивши міжнародний досвід, законодавчу та нормативну базу України, сформовано рекомендації щодо визначення та відображення в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

На формування фінансових результатів безпосередній вплив мають всі елементи облікової політики підприємства. Щодо методики визначення фінансових результатів, то для оптимізації процесу визначення показників бухгалтерського обліку, таких як собівартість та валовий прибуток (збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції, доцільно було б визначати доходи (витрати) від первісного визнання тільки біологічних активів, оскільки вони втілюють в собі лише майбутні економічні вигоди чи втрати і не відображають реального надходження коштів на рахунок.

Правильне і достовірне визначення фінансового результату у системі бухгалтерського обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами.

Отже, правильна організація обліку фінансових результатів позитивно вплине на зміцнення економічного стану будь-якого підприємства аграрного сектора економіки і слугуватимуть попередженню суб'єктивної облікової інформації та підвищать рівень довіри користувачів до фінансової звітності, що сприятиме інвестуванню коштів в аграрний сектор економіки та інтеграції обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності до міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **Література**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013).

2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 за №336/22868.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon2.rada.gov.ua](http://www.zakon2.rada.gov.ua).

4. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek>.



## АННОТАЦІЯ

**Галицкий А.Н., Кожемякина В.Г. Особенности учета финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности и их отражение в финансовой отчетности**

*Рассмотрены элементы учетной политики предприятия, выступающие основными внутренними факторами формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях. Сформированы рекомендации по определению и отражению в системе бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности. Обосновано, что учетная политика предприятия должна раскрыть четкий и эффективный алгоритм определения финансовых результатов. Рассмотрены существенные особенности формирования финансовых результатов в аграрных предприятиях, обусловленные П (С) БУ 30 «Биологические активы». Определен состав финансовых результатов агроформирований в соответствии с П(С)БУ 30 «Биологические активы».*

**Ключевые слова:** *финансовые результаты, отчетность предприятий, региональная организация учета, учетная политика.*

## SUMMARU

**Galitskiy O.M., Kozhemyakina V.G. The features of the agricultural activity financial results account and their reflection in financial reporting**

*The elements of the accounting policy of the enterprise as the main internal factors of formation of financial results in agricultural enterprises are considered. The recommendation according the definition and the reflection in the accounting system of financial results of agricultural activity are formed. It is proved that the accounting policy of the company is to open a clear and efficient algorithm for determining the financial results. Essential features of formation of financial results in agricultural enterprises, due to Accounting Standard 30 "Biological Assets" are considered. The financial results of agricultural companies composition in accordance with Accounting Standard 30 "Biological Assets" is defined in the article.*

**Keywords:** *financial results, reporting of enterprises, the regional organization of accounting, accounting policy*