



USAID
ВІД АМЕРИКАНСЬКОГО НАРОДУ

Проект Агронвест

ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВАХ

ЗНАЧЕННЯ ДОСТОВІРНИХ ОБЛІКОВИХ ДАНИХ ДЛЯ ВНУТРІШНІХ ТА ЗОВНІШНІХ КОРИСТУВАЧІВ



Практичний посібник

**Питання вдосконалення бухгалтерського обліку
у малих та середніх сільгосп підприємствах**

**Значення достовірних облікових даних
для внутрішніх та зовнішніх користувачів**

Практичний посібник

Київ-2014

Зміст

Вступ	3
Розділ 1. Законодавча та нормативна база	5
1.1 Нормативно-правові акти, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності	5
1.2 Формування облікової політики сільськогосподарського підприємства	9
1.3 Відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК	11
Розділ 2. Для кого призначений бухгалтерський облік?	16
2.1 Внутрішні користувачі: потреба в оперативній інформації.	16
2.2 Зовнішні користувачі – органи державної влади	20
Розділ 3. Аналіз фінансової звітності як передумова одержання фінансування	22
3.1 Оцінка ризиків кредитором	22
3.2 Забезпечення кредиту: активи підприємства	24
Розділ 4. Бухгалтерський облік як надійне джерело інформації	29
4.1 Основні розбіжності, які зустрічаються в даних бухгалтерського обліку, та їх наслідки для користувачів	29
4.2 Основні принципи й методи ведення бухгалтерського обліку сільгосп підприємств	30
4.3 Інструментарій для оптимізації процесів обліку	51
Розділ 5. Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств	53
5.1 Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)5	53
5.2 ПДВ: спеціальний режим	55
Висновки	62
ДОДАТКИ	63
Додаток 1	63
Додаток 2	65
Додаток 3	66
Додаток 4	68

Вступ

Сільське господарство завжди було в Україні однією з найважливіших галузей економіки. Маючи достатні для свого розвитку ресурси і сприятливі природні умови, а також з огляду на постійне зростання потреб світу в продовольстві галузь набуває дедалі більшої ваги в економіці країни.

Нині агровиробники в Україні утворюють дві основні групи: з одного боку, це величезні агрохолдинги, які обробляють сотні тисяч гектарів землі, використовують потужну техніку та передові технології, а з другого, значну частку в загальній кількості становлять невеликі підприємства, які обробляють ділянки, починаючи від кількох сотень гектарів і до двох-трьох тисяч. Саме на використання у таких невеликих агропідприємствах і розрахований цей посібник.

Оскільки агровиробництва містяться переважно на значній відстані від великих міст, здобуття нових професійних знань фахівцями господарств буває утрудненим, їм не так уже й легко оперативно відслідковувати зміни в законодавстві, знайомитись із новітніми методиками та підходами. Нестача висококваліфікованих кадрів, у свою чергу, безпосередньо впливає на якість виконаної роботи, це стосується й бухгалтерії як вагомого складника агровиробництва. Тож ідея видання цього посібника виникла саме як спроба розробки практичного poradnika, де увага зосереджується на найпроблемніших моментах, з якими стикаються професійні аудитори під час ознайомлення та роботи з обліком сільгосппідприємств зазначеної категорії.

Отже, цей посібник призначений для керівників, працівників фінансового відділу і бухгалтерії малих (середніх) сільгосппідприємств.

Автори не зупиняються на питаннях оперативного управління та контролю, а розглядають лише проблематику відображення тієї чи іншої специфічної для аграрного виробництва операції у бухгалтерському обліку, аналізують її вплив на фінансову звітність підприємства, а також її суттєвість з точки зору управлінця (керівника, власника). У посібнику окреслені загальні принципи обліку тієї чи іншої операції, характерної для сільськогосподарського виробництва, та наводяться приклади розбіжностей, які найчастіше зустрічались в аудиторській практиці останніх років.

Посібник підготовлено спеціалістами компанії Оттен Консалтинг, яка спеціалізується на наданні консультаційних послуг у галузях бухгалтерського та податкового обліку, а видано за сприяння Проекту USAID AgroInvest в Україні. Видання ґрунтується на багаторічному практичному досвіді компанії у роботі з бухгалтерами, проведення аудиту фінансової звітності сільськогосподарських підприємств України, зокрема, малих та середніх.

Отже, цей посібник містить допоміжний матеріал, покликаний сприяти роботі бухгалтерів малих та середніх сільгосп підприємств, націлений на спрощення і поліпшення якості обліку та, відповідно, полегшення доступу підприємств до фінансування і збільшення його обсягів.

Розділ 1. Законодавча та нормативна база

Насамперед розглянемо законодавчу базу, яка визначає основні принципи та засади організації бухгалтерського обліку.

Загальновідомо, що основним законодавчим актом у сфері організації бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, який набрав чинності 1 січня 2000 року. Дія цього Закону поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Законом визначені основні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, згідно з якими:

- регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування;

- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фінансування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) підприємства або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

1.1 Нормативно-правові акти, які регулюють ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності

У рамках імплементації в практичну діяльність норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV Міністерством фінансів України розроблені та затверджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С) БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку

та складання фінансової звітності, які є обов'язковими до виконання суб'єктами господарювання всіх форм власності. Основні з них:

1. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Загальні вимоги до фінансової звітності») (Стандарт № 1).

2. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Баланс») (Стандарт № 2).

3. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Звіт про фінансові результати») (Стандарт № 3).

4. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Звіт про рух грошових коштів») (Стандарт № 4).

5. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Звіт про власний капітал») (Стандарт № 5).

6. Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») (Стандарт № 6).

7. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Основні засоби») (Стандарт № 7).

8. Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Нематеріальні активи») (Стандарт № 8).

9. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Запаси») (Стандарт № 9).

10. Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Дебіторська заборгованість») (Стандарт № 10).

11. Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Зобов'язання») (Стандарт № 11).

12. Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Фінансові інвестиції») (Стандарт № 12).

13. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Фінансові інструменти») (Стандарт № 13).

14. Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Оренда») (Стандарт № 14).

15. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Дохід») (Стандарт № 15).

16. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати») (Стандарт № 16).

17. Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Податок на прибуток») (Стандарт № 17).

18. Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Будівельні контракти») (Стандарт № 18).

19. Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Об'єднання підприємств») (Стандарт № 19).

20. Наказ Міністерства фінансів України від 30.07.99 р. № 176 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Консолідована фінансова звітність») (Стандарт № 20).

21. Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Вплив змін валютних курсів») (Стандарт № 21).

22. Наказ Міністерства фінансів України від 29.02.2002 р. № 147 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Вплив інфляції») (Стандарт № 22).

23. Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін») (Стандарт № 23).

24. Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Прибуток на акцію») (Стандарт № 24).

25. Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 «Про

затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва») (Стандарт № 25).

26. Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Виплати працівникам») (Стандарт № 26).

27. Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність») (Стандарт № 27).

28. Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2005 р. № 817 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Зменшення корисності активів») (Стандарт № 28).

29. Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Фінансова звітність за сегментами») (Стандарт № 29).

30. Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Біологічні активи») (Стандарт № 30).

31. Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Фінансові витрати») (Стандарт № 31).

32. Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Інвестиційна нерухомість») (Стандарт № 32).

33. Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати на розвідку запасів корисних копалин») (Стандарт № 33).

34. Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р. № 1577 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Платіж на основі акцій») (Стандарт № 34).

35. Наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 р. № 27 «Про затвердження Положення бухгалтерського обліку» («Податкові різниці»).

Окрім зазначених національних стандартів, наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (zareєстрований у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185) затверджено «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», який є основою для проведення подвійного запису господарських операцій.

На допомогу бухгалтерам сільськогосподарських підприємств

розроблені та затверджені такі методичні рекомендації:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів № 1315 від 29.12.2006 року.

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства фінансів № 132 від 18.05.2001.

3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів № 73 від 21.02.2008.

4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства фінансів № 929 від 21.12.2007.

5. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств. Додаток до листа Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 № 37-27-12/14023.

6. Інструкція по обліку молодняка тварин, птиці та тварин на відгодівлі, затверджена наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 15 січня 1997 р. № 7.

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 року, № 11, «Про затвердження Порядку акумуляування сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів».

Всі ці нормативно-правові акти, перелік яких не є вичерпним через постійне оновлення, спрямовані на організацію та вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку в сільгосп підприємствах; бухгалтери мають дотримуватись відповідних норм і рекомендацій та відображати їх в обліковій політиці свого підприємства.

1.2 Формування облікової політики сільськогосподарського підприємства

З метою забезпечення виконання норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності сільськогосподарські підприємства

зобов'язані, враховуючи специфіку організації своєї господарської діяльності, самостійно розробити, затвердити та забезпечити виконання основного внутрішньогосподарського розпорядчого документа - «Положення про облікову політику».

Положення про облікову політику підприємства є основним документом, який визначає основні принципи й засади організації обліку підприємства, цей документ має стати дороговказом для кожного головного бухгалтера. У разі відсутності такого положення бухгалтерський облік підприємства не може вважатися задовільним.

Розпорядчий документ про облікову політику, проект якого складає головний бухгалтер, рекомендується оформляти у вигляді наказу директора підприємства. При розробці Положення про облікову політику доцільно використовувати «Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства», затверджені наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України 17 грудня 2007 року № 921.

Крім того, при розробці та впровадженні в практичну діяльність сільгосппідприємства норм Положення про облікову політику рекомендується використовувати Методичні рекомендації щодо документального оформлення та організації бухгалтерського обліку різних груп активів і пасивів, які розроблені та рекомендовані для підприємств сфери підпорядкування Міністерства аграрної політики та продовольства України. Основними з них є:

➤ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 27 вересня 2007 року № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування».

➤ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 21 грудня 2007 року № 929 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах».

➤ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 21 лютого 2008 року № 73 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів».

➤ Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 4 червня 2009 р. № 390 «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських

підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування».

➤ Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327 «Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів».

Використання на практиці вищезазначених методичних рекомендацій забезпечує належну організацію документального оформлення та відображення в бухгалтерських записах усіх стандартних операцій господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, тому формування та запровадження облікової політики значно полегшує ведення бухгалтерського обліку та підготовку звітності конкретного підприємства і суттєво поліпшує її якість.

У наступному розділі ми розглянемо додаткові аспекти облікування та звітності, особливо важливі для сільгосп підприємств, у діяльності яких використовується бюджетне фінансування.

1.3 Відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК

Зазначимо, що наведені в попередньому розділі рекомендації не враховують деяких **особливостей** організації господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, наприклад, за умови використання бюджетних коштів. Для відповідного обліку Міністерством аграрної політики та продовольства України ННЦ Інститут аграрної економіки УААН та Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України розроблені «Методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК».

Ці методичні рекомендації визначають порядок та особливості відображення в бухгалтерському обліку підприємств аграрного сектору економіки операцій з отримання бюджетних коштів, виділених за бюджетними програмами Міністерства аграрної політики та продовольства України на підтримку агропромислового виробництва.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, для обліку бюджетного фінансування і податкових пільг у вигляді дотацій з ПДВ необхідно використовувати рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Відповідно до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 4.06.2009 р. № 390 «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських

підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування» (далі – наказ № 390), для аналітичного обліку бюджетного фінансування застосовується відомість аналітичних даних № 7.5 с.-г. до журналу-ордера № 7 с.-г.

Для обліку бюджетного фінансування сільськогосподарські та переробні підприємства використовують субрахунки 311 «Поточні рахунки в національній валюті» та 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» рахунка 31 «Рахунки в банках».

За дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» у кореспонденції з кредитом рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» відображаються господарські операції по надходженню бюджетних коштів як джерела фінансування.

Пунктами 16–19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, встановлені наступні критерії визнання або невизнання бюджетного фінансування доходом:

➤ цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Відповідно до цієї вимоги П(С)БО, підприємство не може відобразити кошти бюджетного фінансування як дохід звітного періоду до прийняття рішення комісії про включення підприємства до реєстру (переліку) одержувачів коштів за бюджетною програмою і отримання коштів, а за бюджетними програмами, що передбачають цільове використання коштів чи конкретні умови – до того часу, поки не використає їх за цільовим призначенням (на цілі, передбачені бюджетною програмою) або не виконає передбаченої умови;

➤ отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Дана вимога П(С)БО стосується ситуації, коли підприємство отримує бюджетні кошти з вимогою використати їх на конкретні господарські потреби некапітального характеру, пов'язані з господарською діяльністю одержувача, які виникатимуть у підприємства протягом декількох звітних періодів. У такому разі отримані бюджетні кошти визнаватимуться доходом одержувача не відразу після надходження, а частинами. Наприклад, після зарахування бюджетного фінансування на поточний рахунок підприємства-одержувача, відкритого в установі обслуговуючого банку, виконується бухгалтерська проводка: дебет субрахунок 311 «Поточні

рахунки в національній валюті» – кредит рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», відповідний аналітичний рахунок.

У кожному звітному періоді, протягом яких підприємство-одержувач зобов'язане виконувати умови, передбачені бюджетною програмою, виконується бухгалтерська проводка: дебет рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» – кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід», субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» на витрачену у звітному періоді суму отриманого бюджетного фінансування;

➤ цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Дана вимога П(С)БО стосується бюджетного фінансування витрат підприємства – одержувача бюджетних коштів на придбання (виготовлення) основних засобів. У цьому разі використана за цільовим призначенням сума бюджетного фінансування відображається бухгалтерською проводкою: дебет рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» – кредит рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів».

Із рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» списання здійснюється, починаючи із першого місяця нарахування амортизації на об'єкт основних засобів, щодо якого здійснювалося бюджетне фінансування. Списання відображають у складі доходів звітного періоду пропорційно нарахованій амортизації на такий об'єкт бухгалтерською проводкою: дебет рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» – кредит субрахунка 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

➤ цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без визначення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дана вимога П(С)БО стосується випадків, у яких держава, здійснюючи фінансування виробництва сільськогосподарської продукції, не висуває окремих вимог щодо напрямів використання отриманих коштів або не вимагає досягнення в майбутньому певних виробничих показників.

Після отримання від органів Держказначейства довідки про включення сільськогосподарського підприємства до реєстру одержувачів бюджетних коштів із зазначенням суми, виконується бухгалтерська проводка: дебет субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – кредит

субрахунка 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

При отриманні коштів на поточний рахунок підприємства-одержувача виконується бухгалтерська проводка: дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – кредит субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

У випадку, коли підприємство не отримало зазначеної довідки від органів Держказначейства, після надходження бюджетних коштів на поточний рахунок виконується бухгалтерська проводка: дебет субрахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – кредит субрахунка 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Для наочності, наводимо зведення Типових господарських операцій та кореспонденції рахунків з обліку державної фінансової підтримки агропромислового виробництва (див. Табл. 1)

Табл. 1
Зведення Типових господарських операцій

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Бюджетна дотація за екологічно чисте молоко			
Облік молокопереробного підприємства			
1.1.	На спеціальний рахунок молокопереробного підприємства надійшли бюджетні кошти для розрахунків із виробниками екологічно чистого молока	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»
1.2.	Перераховані виробникам екологічно чистого молока суми дотації з державного бюджету за продане екологічно чисте молоко	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»
Облік у сільськогосподарського підприємства-одержувача			
1.3.	На підставі приймальних квитанцій ф. № 3-ПК(МС) відображена дебіторська заборгованість по сумах дотації за екологічно чисте молоко	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
1.4.	Надійшли дотаційні кошти від молокопереробного підприємства на поточний рахунок підприємства за екологічно чисте молоко	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

2. Часткова компенсація відсоткової ставки за залученими кредитами (субсидія)			
2.1.	Від Держказначейства на поточний рахунок підприємства-позичальника надійшли бюджетні кошти	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»
2.2.	Отримані бюджетні кошти визнаються доходом від безоплатно отриманих оборотних активів	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
2.3.	Сплачені відсотки за кредитами	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні розрахунки в національній валюті»
3. Часткова компенсація капітальних витрат (капітальний трансферт)			
3.1.	Від Держказначейства на поточний рахунок підприємства надійшли бюджетні кошти	311 «Поточні рахунки в банку в національній валюті»	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»
3.2.	Отриману суму віднесено на доходи майбутніх періодів	48 «Цільове фінансування та цільові надходження»	69 «Доходи майбутніх періодів»
3.3.	Одночасно з нарахуванням амортизації на придбану за рахунок бюджетних коштів с.-г. техніку визнано дохід звітного періоду в сумі, пропорційній нарахованій амортизації на такий об'єкт	69 «Доходи майбутніх періодів»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

Розділ 2. Для кого призначений бухгалтерський облік?

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», передбачена обов'язковість ведення бухгалтерського обліку для всіх підприємств, незважаючи на їх організаційно-правову форму чи форму власності; отже, будь-яка господарська операція має знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку «в момент її здійснення або безпосередньо після її завершення».

Таким чином, бухгалтерський облік – це свого роду історія підприємства в цифрах. Навчившись правильно читати й тлумачити цю історію, завжди можна не лише одержати інформацію про результат господарювання в минулому, а й спрогнозувати майбутнє, тобто спланувати розвиток, передбачити ризики та уникнути їх тощо.

Користувачів фінансової звітності поділяють на дві категорії:

Внутрішні: керівництво (включно з керівниками середньої ланки, наприклад, головний агроном, зоотехнік) та

Зовнішні: органи державної влади, контролюючі органи, кредитори тощо.

Розглянемо їхні вимоги та потребу в інформації, використовуючи кілька простих прикладів.

2.1 Внутрішні користувачі: потреба в оперативній інформації

Сучасне ділове середовище вимагає швидкого реагування на зміни та прийняття відповідних рішень керівництвом підприємства, які мають відповідати довго- і короткостроковим інтересам підприємства та його власників.

Найчастіше за інформацією щодо поточного економічного стану господарства звертаються саме до бухгалтерії.

Практичний приклад. Уявімо, що у розпалі посівна, власних коштів не вистачає, а отже, здається, що доведеться підприємству звернутись до банку за кредитом. Зрозуміло, що до моменту узгодження з банком суми кредитування підприємству (бухгалтерам, фінансовим спеціалістам або керівникам) необхідно терміново перевірити ймовірні внутрішні джерела надходження коштів, а саме, можливість реалізації запасів, терміни та суми надходження належної оплати від покупців (якщо є така дебіторська заборгованість), з'ясувати реальні потреби у грошових коштах.

За інформацією, одержаною з бухгалтерської звітності у цьому прикладі, аудитори ідентифікували наявність дебіторської заборгованості у сумі 100 тис. грн. та наявність залишків пшениці урожаю минулого року кількістю 120 ц. На основі арифметичних підрахунків можна припустити, що протягом наступних 1–2 місяців підприємство зможе розраховувати на отримання до 150 тис. грн. доходів від реалізації виробленої продукції. Ситуація видається ніби оптимістичною, адже 150 тис. грн. будуть доступні до використання принаймні через 2 місяці та й на надходження ще 100 тис. грн. можна незабаром розраховувати.

Але в результаті проведеної аудиторами перевірки виявилось, що складські запаси відсутні взагалі, що довела інвентаризація запасів підприємства, а з «паперової» заборгованості загальною сумою у 100 тис. грн. 80 тис. грн. – це прострочена заборгованість, яка ніколи не буде сплачена (наприклад, минув термін позовної давності або контрагентів вже не існує тощо).

У разі, якщо, як це часто буває, часу на перевірку даних, одержаних із бухгалтерських документів підприємства, недостатньо, цілком може статися, що нестача власних коштів у реальності виявиться критичною для повноцінного проведення весняної кампанії, а це неодмінно позначиться на майбутньому врожаї.

Як бачимо, недостатня достовірність даних бухгалтерського обліку, невідповідність «паперових записів» реальному фінансово-матеріальному стану підприємства може серйозно загрожувати не тільки його ефективності або розвитку, а й взагалі існуванню!

Бухгалтерська база даних на підприємстві є основним (а також найдоступнішим) джерелом будь-якої інформації щодо господарської діяльності підприємства.

Наразі однією з основних проблем, які спостерігаються на практиці, є ведення обліку із значним запізненням (до 1 – 2 місяців) від моменту здійснення тих чи інших господарських операцій, що унеможливує прийняття своєчасних управлінських рішень, якщо базуватись лише на даних бухгалтерського обліку, оскільки вони не відповідають реальності. Тож керівникам сільгосп підприємств (як керівникам всього господарства, так і керівникам середньої ланки, тобто головним агрономам, зоотехнікам тощо) або необхідно мати додаткову базу для одержання інформації, або керувати процесами у «ручному режимі», спонтанно, спираючись на

поточний побіжний аналіз, власний досвід, навіть інтуїцію. Останній підхід найчастіше застосовується у невеликих фермерських господарствах, коли інформаційна база всього господарства міститься, так би мовити, «у голові» його власників. Але в умовах подальшого розвитку господарства виникає великий ризик втрати контролю над тим чи іншим процесом, можливості його адекватної оцінки та аналізу, що може призвести до недоотримання частини прибутку, загальмувати розвиток підприємства.

У такій ситуації можна запропонувати декілька варіантів вирішення проблеми, наприклад:

- збільшити штат бухгалтерії задля оперативнішого збирання/заповнення/проведення первісних документів, а також аналізу необхідності відображення витрат через резерви тощо з метою одержання інформації, яка б відповідала реальному фінансовому стану підприємства, або

- покласти обов'язок вести саме оперативний облік у так званій базі (наприклад, у системі автоматизованого ведення обліку 1С) на матеріально відповідальних осіб (МВО).

Стандартними системами автоматизованого обліку передбачена можливість одночасного ведення кількох видів обліку – бухгалтерського (регламентного), управлінського, при бажанні – обліку за міжнародними стандартами звітності (МСФЗ) тощо. Отже, ніщо не заважає особам, відповідальним за певні господарські операції на підприємстві, відображати операції в системі обліку, формувати документи, контролювати залишки та інше.

Наприклад, завідувач складом отримав добрива від постачальника, зразу ж відобразив приход у системі і вже має добрива, обліковані на залишку; наступного дня відпустив добрива агроному – і зразу ж перемістив товарно-матеріальні цінності (ТМЦ) на склад «Агроном» (або інша матеріально відповідальна особа) та роздрукував накладну на внутрішнє переміщення. Витрачені добрива наприкінці дня списуються особою, відповідальною за внесення, в системі обліку, та друкуються відповідні акти списання.

Бухгалтер одержить накладну з певним запізненням, знайде «приход» у системі обліку, проведе звірку між даними системи та даними первинних документів, перевірить бухгалтерські проводки, правильність списання матеріалів по вартості та коректність розподілу витрат за номенклатурними групами (якими є відповідне поле та культура), базуючись на кількості добрив, уже внесених агрономом, та не буде

витрачати час на біганину за виробничим персоналом та з'ясування того, хто, куди, коли та які добрива вносив, або на «вимоловання» актів списання місяць по тому.

А керівник у кожен момент часу може подивитись у базі відомість по залишках ТМЦ та реально знати, скільки чого фактично є на складі, скільки передано для внесення на поля, коли фактично відбулось внесення тих чи інших добрив, у яких кількостях, та вчасно спланувати заявки постачальникам тощо. І найголовніше – своєчасно прийняти управлінське рішення відповідно до ситуації, що склалася.

Виходячи з наведеного прикладу, аналогічно можна організувати і виписку та проведення подорожніх листів, або так званих «листів тракториста-машиніста», обліковцями (зразу ж у базі), проведення приходу запасних частин та лімітно-забірних карток механіком, рух палива – заправником, рух зерна – завідувачем елеватора (або іншою відповідальною особою) тощо.

Як результат, і інформація надходить вчасно, і бухгалтерія наражається на менший стрес, і особам, безпосередньо відповідальним за виробничі процеси, працювати легше, оскільки всі облікові дані структуровані, коректні та легко аналізуються.

Нині прийнято виділяти три різновиди обліку:

✓ **бухгалтерський облік** – це облік господарських операцій, обов'язковість ведення якого передбачена Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

✓ **оперативний (управлінський) облік** – вид обліку, дані за яким збираються та певним чином групуються. Вони використовуються керівництвом для прийняття управлінських рішень;

✓ **податковий облік** – це окремий вид обліку з метою визначення бази оподаткування та відповідного обчислення податків.

На нашу думку, виокремлення оперативного (управлінського) обліку не є доцільним, оскільки він являє собою, по суті, певні форми звітності, в яких групуються дані про господарські операції. Насправді ж такі дані надходять із бухгалтерського обліку, тож переконливих підстав для ведення спеціального додаткового виду обліку немає. Мова може йти лише про розробку й запровадження специфічних форм звітності та організацію ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб він забезпечував необхідну оперативність інформації.

Нашою рекомендацією, отже, є вдосконалення саме бухгалтерського обліку, повноцінного та своєчасного, який і стане основою для отримання різноманітних управлінських звітів, які повністю відповідають поточному стану фінансово-матеріальних операцій підприємства та дозволяють проводити всебічний і коректний аналіз результатів діяльності для прийняття зважених та доцільних управлінських рішень.

2.2 Зовнішні користувачі – органи державної влади

Мабуть, усім знайома така життєва замальовка: головний бухгалтер, в умовах обмеженого часу, перебирає стоси документів, щось рахує, записує, закреслює, відшукує потрібну інформацію, знову рахує... У бухгалтера обмаль часу для відповідей на поточні питання, які відкладаються на подальший розгляд.

На жаль, така ситуація часто зустрічається на виробництві у період підготовки податкової звітності. З одного боку, дуже важливо відзвітувати вчасно, але, з другого, існує потреба зменшити напругу та стресові періоди у роботі бухгалтерів.

Податкова звітність призначена для контролю за повнотою та вчасністю нарахування і перерахування податків до Державного бюджету. Користувачами податкової звітності, на відміну від фінансової, є представники фіскальних органів. Тож інформація, подана до податкової служби в обов'язковій звітності, є лише механізмом контролю за сплатою податків з боку держави і аж ніяк не може бути механізмом тиску чи примусу. Фіскальний підхід податкової служби, надмірна зарегульованість та неоднозначність податкового законодавства, відповідальність у вигляді штрафних санкцій створюють ситуацію, коли підготовці податкової звітності надається пріоритет у роботі бухгалтера.

Наприклад, у практичній роботі інколи трапляються навіть випадки «ручного» контролю за показниками податкової звітності, здебільшого пов'язані з неофіційними пропозиціями не надавати вірогідну, але збиткову декларацію з податку на прибуток або навіть не вказувати (тобто «загубити») частину податкового кредиту тощо.

Інколи під тиском таких аргументів та обставин бухгалтери погоджуються на запропонований ззовні варіант «покращення звітності», що спричиняє ще більші розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком – між реальністю та звітністю «на папері».

Є ще один вид звітності підприємства: статистичний. Широкий спектр її застосування покликаний забезпечити збирання інформаційної бази на державному рівні з метою отримання оцінки поточного стану різних галузей економіки в країні та надання можливості планувати подальший економічний розвиток на державному рівні.

Наприклад, основною формою статистичного спостереження у сільському господарстві на сьогодні є форма 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств за рік». Ця форма містить інформацію щодо виробленої продукції, структури доходів та витрат (включно з деталізацію витрат, віднесених до виробничої собівартості), інформацію про оновлення матеріально-технічної бази, оброблювані площі тощо. На основі зібраної інформації на макроекономічному рівні проводиться аналіз та планується розвиток галузі в цілому, розраховується ефективність, необхідність застосування механізмів державної підтримки тощо. Проте, беручи до уваги стан обліку у більшості підприємств галузі, його якість та відповідність дійсності, доцільність та точність даного статистичного спостереження в окремих випадках можна ставити під сумнів.

Слід враховувати, що за існуючих умов навіть статистична звітність може стати важелем певного невідповідного впливу для місцевої влади або джерелом інформації для конкурентів. Крім того, інформація статистичної звітності широко використовується податковою службою, і хоча відділи статистики не мають права поширювати інформацію підприємства без його на це згоди, на практиці такі міркування не стають на заваді її одержанню податковою службою. Податкова служба звіряє різні економічні показники статистичної звітності з податковою звітністю, особливо дані про землі в обробітку, урожайність тощо, що може створити додаткові ризики для підприємства.

Наразі більшість сільськогосподарських компаній перебувають у приватній власності та можуть самостійно вирішувати, як їм вести господарювання з метою одержання прибутку. Відповідно, підприємства мають самостійно обирати спосіб господарювання, результати якого відобразатимуться у бухгалтерському обліку та звітності. Отже, за умов дотримання основних принципів та засад своєї облікової політики, яка забезпечує відповідність облікових та звітних даних фактичним результатам господарській діяльності, підприємство може розраховувати на те, що звітність не буде створюватись лише заради звітності, тобто для сплати податків та запобігання нарахуванню штрафних санкцій, навпаки, вона слугуватиме керівництву підприємства базою для прийняття управлінських рішень, а для фінансових установ та інших кредиторів стане основою при розгляді доцільності фінансування підприємства. Важливу роль як у формуванні облікової політики сільгосппідприємства, так і у веденні обліку відіграє обізнаність бухгалтерів із правилами відображення у ньому виробничих аспектів, характерних саме для сільського господарства.

Розділ 3. Аналіз фінансової звітності як передумова одержання фінансування

Оскільки залучення зовнішнього фінансування для поповнення оборотних коштів та розвитку виробництва (придбання техніки, насіння, добрив, засобів захисту рослин, поповнення поголів'я у тваринництві, модернізація тощо) є гранично необхідним для галузі сільського господарства, у цьому розділі більш детально розглянемо вимоги банків та інших кредиторів до фінансової звітності підприємств-позичальників, зокрема зупинимось на аспектах, пов'язаних із звітністю, обізнаність з якими є критичною для керівників підприємств. Зрозуміло, що знання цих вимог дозволить бухгалтерам заздалегідь підготувати якісні заявки на кредитування та вмотивовано сподіватись на прискорене його отримання.

3.1 Оцінка ризиків кредитором

Для циклічного періоду сільгоспвиробництва характерними є проблеми з ліквідністю у більшості підприємств цієї галузі в певні періоди року. Ці проблеми особливо гостро постають навесні, коли виручка від минулорічного урожаю вже використана, а посівна кампанія для отримання майбутнього врожаю саме у розпалі. Тому більшість аграріїв звертається до банків по короткострокові кредити (зі строком погашення до 1 року) для фінансування посівної кампанії. Але перш ніж надати кредит, представники банку обов'язково перевіряють платіжну спроможність (платоспроможність) підприємства, наявність майна, що передається в заставу, та оціняють потенційні ризики для себе як кредитора. Така оцінка безпосередньо впливатиме на рівень відсоткової ставки за користування кредитом, а також суму коштів (позики), яку підприємство зможе залучити, та строк кредитування.

Основним джерелом для проведення оцінки є фінансова звітність підприємства (баланс та звіт про фінансові результати). У разі надання неповної, недостовірної або перекрученої інформації існує велика ймовірність того, що банк відмовить у наданні кредиту.

Оскільки чільним питанням, яке цікавить банк, є: «Чи зможе підприємство вчасно і в повному обсязі виплатити основну заборгованість та відсотки за користування кредитом?», основними статтями, які підлягають аналізу кредитора, є матеріальні активи підприємства (складські запаси, основні засоби), грошові кошти, структура капіталу (співвідношення власного і залученого), дебіторська та кредиторська заборгованості.

Здається, нічого особливого: вся ця інформація наявна в бухгалтерській звітності. Кілька арифметичних дій для визначення пропорції капіталу – і

можна приймати рішення. Однак на практиці ми бачимо дещо іншу картину.

Практичний приклад. Один із наших клієнтів, невелике сільгоспідприємство, звернулось із проханням підтвердити інформацію щодо свого поточного стану і спрогнозувати графік погашення заборгованості.

Ось деякі найбільш значні відхилення, які були ідентифіковані авторами (приклад відповідного балансу наведено в Додатку 1 до цього посібника):

Актив балансу

Віднесені до складу витрат суми безнадійної дебіторської заборгованості (щодо контрагента розпочата процедура банкрутства, збіг термін позовної давності тощо). Сума розбіжностей становить 417 тис. грн.

Віднесені у витрати суми передоплат, за якими фактично були надані роботи (послуги) (первинні документи не були надані вчасно постачальником). У бухгалтерському обліку підприємства вони не були відображені через відсутність первинних документів. Сума розбіжностей становить 902 тис. грн. (рядок балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість»).

Віднесені до витрат суми податкового кредиту (застосування спеціального режиму), відкориговані транзитні рахунки обліку ПДВ. Сума розбіжностей становить 2 004 тис. грн. (рядок балансу «Інші оборотні активи»).

Пасив балансу

Проведено переоцінку валютної заборгованості за курсом на дату балансу. Сума розбіжностей становить 13 858 тис. грн.

У результаті прогноз ліквідності (платоспроможності) підприємства було погіршено, оскільки фактично воно не мало власних коштів для погашення заборгованості. До того ж сума необхідного запозичення збільшилась майже на 50%.

Банки також застосовують подібні підходи в оцінці платоспроможності при роботі з потенційними позичальниками. Проаналізувавши фінансову звітність у динаміці (за останні 3 роки), визначивши найбільш ризикові статті і одержавши їх детальне розшифрування, а також скориставшись статистичними показниками по галузі, можна оцінити, які статті відповідають

дійсності, а які є відверто завищеними або, навпаки, заниженими.

Наведемо перелік статей, де, за досвідом авторів, найчастіше зустрічаються відхилення та неточності:

- ✓ Неіснуючі необоротні активи на балансі підприємства
- ✓ Активи із 100% зносу
- ✓ Активи із завищеною вартістю
- ✓ Реально відсутні запаси (фактично використані)
- ✓ Запаси, які не мають фактичної цінності
- ✓ Від'ємні залишки на рахунках запасів та незавершеного виробництва
- ✓ Аванси виплачені (фактично робота виконана, відсутні лише первинні документи)
- ✓ Відсутність резервів (сумнівні борги, орендна плата за землю)
- ✓ Рахунки обліку ПДВ (особливо транзитні рахунки 643, 644 та операції, що стосуються спеціального режиму)
- ✓ Розрахунки у валюті, інше.

Виходячи з того, що банки обов'язково аналізують фінансовий стан підприємства, не лише базуючись на даних фінансової звітності, а й проводячи оцінку активів та пасивів за справедливою вартістю, для чого залучають експертів, виконують інвентаризації тощо, викривлення фінансових показників у звітності негативно впливає на загальний імідж підприємства та ступінь довіри банку до позичальника, зменшуючи або навіть перекреслюючи шанси підприємства одержати фінансування.

3.2 Забезпечення кредиту: активи підприємства

Застава майна (активів) як забезпечення кредиту часто є однією з передумов для одержання коротко- та довгострокового фінансування. Попереднє правильне визначення складу майна та його вартості самим підприємством мінімізує ризик, насамперед для підприємства-позичальника, завдяки реальній оцінці власного потенціалу. Кредитори ж проводять аналіз наявності та вартості майна найчастіше на основі даних балансу підприємства та висновків незалежних експертів.

Потрібно зазначити, що заставна вартість закладеного майна, як правило, буде завжди меншою від його реальної ринкової вартості на суму дисконту (знижки), адже у випадку реалізації кредитором заставленого майна останній, по-перше, понесе додаткові витрати на таку ліквідацію, а по-друге, ринкова вартість такого майна може зменшитись із плином часу.

Зазвичай банки фінансують не більше 70% заставної (справедливої) вартості так званої твердої застави (основні засоби) та біля 50% оціночної вартості біологічних активів та товарних запасів.

Наприклад, якщо ринкова вартість трактора на сьогодні складає 100 тис. грн., його застава вартість може бути оцінена у 70 тис. грн. (цифра умовна) і, відповідно, під заставу цього трактора можливо одержати лише 70 тис. грн. кредиту, а не 100 тис.

Заставлене майно є своєрідною гарантією того, що кредитор одержить назад позичені кошти та відсотки за їх використання протягом узгодженого часу. Тож майно, яке передається у заставу, має бути, в першу чергу, ліквідним, тобто таким, яке можна швидко продати в разі необхідності.

Тим не менш, на суму дисконту та необхідного покриття впливає й імідж клієнта, його кредитна історія, наявність порушень своїх зобов'язань у минулому тощо.

Забезпеченням кредиту можуть бути:

1) Товари (продукція) на складах

Щодо забезпечення запозичень зерном (товарною продукцією), яке є у складі активів підприємства, банки вимагають проведення інвентаризації зерна зовнішньою компанією перед передачею його в заставу. Таку інвентаризацію кредитори можуть вимагати для проведення щомісячно, причому всі доходи від продажу заставленого майна мають перераховуватись банку у погашення зобов'язання. Оцінка зерна зазвичай проводиться, базуючись на якісних показниках зерна за цінами ринку (наприклад, за індикативною інформацією компанії АПК-Інформ).

2) Майбутній врожай (біологічний актив)

Перед передачею в заставу спеціальна комісія, ініційована кредиторами, обов'язково проводить інвентаризацію посівів, фіксує їх наявність, проводить аналіз стану посівів із прогнозом майбутньої врожайності. Особливо це стосується озимих культур, при цьому майбутній врожай, як правило, підлягає страхуванню.

Крім того, моніторинг стану посівів може вимагатись і в період дії договору до погашення зобов'язання по кредиту, наприклад, навесні після посіву ярих тощо.

При оцінці застави банки насамперед спираються на справедливую вартість, причому дані балансу є здебільшого індикативними і використовуються для того, щоб переконатись, що сума кредиту не перевищує фактично понесених витрат.

Наприклад, якщо посіви, що передаються в заставу, були оцінені в 1 000 000 гривень за справедливою вартістю, банк затвердить ліміт фінансування у розмірі 500 000 гривень, але при «вибірці» кредиту (під час користування кредитом) підприємство ще має підтвердити, що його фактичні виробничі витрати (до уваги беруться лише статті, які генерують грошові потоки) наразі складають не менше планової суми кредитного траншу.

3) Машини та обладнання

Банки проводять власну фізичну інвентаризацію наявності необоротних активів та аналіз документів на право власності зі звіткою з показниками балансу.

Крім того, проводиться оцінка майна за справедливою вартістю, що є базою для розрахунку ліміту фінансування.

4) Будівлі та споруди

Оцінка їх проводиться аналогічно до машин та обладнання.

5) Зобов'язання по форвардних контрактах, або торгове фінансування.

Таке виділене в окремий вид кредитування, особливо актуальне у період, коли посів закінчився, грошові запаси вичерпані, а ще місяць-два потрібно чекати, поки почнеться збирання врожаю та з'явиться продукція на продаж. Підприємства, які укладають форвардні контракти, можуть передавати плановану виручку по цих контрактах у заставу і в такий спосіб фінансувати жнива, особливо до їх початку. По факту отримання доходів за цими контрактами підприємство повертає кредиторю одержане від нього фінансування.

Як правило, для забезпечення кредитів банки просять надавати комбіновану заставу: не менше 20%–30% від суми забезпечення мають бути представлені основними засобами, а решта може покриватись іншими видами застави.

Якими є основні проблеми та ризики при оцінці вартості майна? Усвідомлення цих проблем та ризиків спеціалістами підприємства дозволяє їм ґрунтовніше підготуватись до процедури оцінки майна, а також більш реалістично визначати так звані «заставні можливості» підприємства. Здається, майно – категорія матеріальна, тож додаткових труднощів бути не повинно. Спробуємо розібратись з основними підходами до оцінки запасів та техніки.

Оцінка товарів (продукції). Ціни на ринку змінюються в часі. І не завжди продукцію, оцінену сьогодні, можна продати за ту ж саму ціну завтра. До

того ж не останню роль відіграє специфіка сільгосппродукції, яка при зберіганні має здатність псуватися.

Оцінка майбутнього врожаю. Ризики частково ті ж самі, що і в попередньому прикладі.

Наприклад, вартість виробництва (всі прямі витрати та розподілені непрямі витрати) 1 ц продукції може перевищувати можливу ціну реалізації, яка об'єктивно складається на ринку. Тож до уваги береться не сума накопичених витрат (вартість виробництва), а очікуваний урожай і прогнозний рівень цін на ринку.

Техніка. Дуже часто техніку, яка була в експлуатації більше 7–9 років, кредитори взагалі відмовляються оцінювати та приймати як заставу за кредитом. Основним чинником тут виступає її фізичний і моральний знос: чим він більший, тим менша ринкова вартість техніки, а отже, і її заставна вартість.

Що стосується будівель, то основною проблемою для правильної оцінки вартості об'єктів є використання поняття історичної вартості з обліку підприємства. Більшість споруд та будівель перейшла сучасним сільськогосподарським підприємствам у спадщину з часів Радянського Союзу: зміна власників (від державної до приватної шляхом розпаювання), зміна валют, проведення індексацій та переоцінок, моральний та фізичний знос – все це породило ситуацію, коли вартість активу в бухгалтерському обліку може перевищувати його реальну вартість у разі. І це без врахування таких курйозних випадків, коли актив може бути взагалі відсутнім!

Тож для правильної оцінки майна, яке передається в заставу, необхідно використовувати справедливу ринкову вартість об'єкта, а не балансову, і бухгалтери та керівники підприємств мають це враховувати.

Система обліку, що склалась на практиці, призвела до того, що бухгалтери деяких підприємств, на жаль, ведуть бухгалтерський облік з метою забезпечення інформацією саме і тільки контролюючих органів. Запит про надання оперативної інформації (тобто інформації станом на сьогодні) викликає у таких обліковців нерозуміння і навіть спротив. У результаті всі інші потенційні користувачі – керівництво підприємств та банки – одержують інформацію, яка підготовлена з врахуванням вимог податкової служби та органів статистики, але вона не може слугувати базисом для прийняття управлінських та фінансових рішень.

Підкреслюємо, що, за логікою та світовою практикою, основними користувачами даних бухгалтерського обліку мають бути саме керівники та власники підприємств, які особисто зацікавлені у налагоджені ефективної роботи, кредитори (наприклад банки) – для можливості

визначення рівня платоспроможності, а не чиновники з кабінетів, яким лише треба відзвітувати про виконання планів. Отже, першочерговим завданням сучасних бухгалтерів має стати налагодження та ведення саме такого бухгалтерського обліку, який є не «красивим малюнком для звітності», а надійним джерелом оперативної та історичної інформації про функціонування підприємства у всіх його суттєвих матеріально-фінансових аспектах.

Розділ 4. Бухгалтерський облік як надійне джерело інформації

Зрозуміло, що база даних бухгалтерського обліку будь-якого підприємства, за визначенням, є найбільш доступним джерелом інформації для будь-яких користувачів, адже саме для того і призначений облік. Проте чи завжди ця інформація є надійною? На які моменти варто звертати увагу бухгалтерам малих та середніх сільгосппідприємств, щоб підвищити її надійність?

4.1 Основні розбіжності, які зустрічаються в даних бухгалтерського обліку, та їх наслідки для користувачів

У цьому розділі ми стисло перелічимо ті види розбіжностей, які, за досвідом авторів, найчастіше зустрічаються в обліку сільгосппідприємств.

Почнемо з факту відображення на балансі підприємства основних засобів, яких фактично не існує. Головною передумовою визнання наявності основних засобів в активах підприємства є їхня здатність приносити вигоди у майбутньому. Та які вигоди підприємству може нести, скажімо, якийсь скульптурно-декоративний пам'ятник, придбаний на кошти підприємства? Подібні об'єкти, які дістались у спадок від колишніх колгоспів, заради уникнення непорозумінь варто обліковувати на позабалансових рахунках або виділяти їх в окрему групу та обліковувати на окремому субрахунку.

При обліку товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) досить часто трапляються випадки, коли на балансі підприємства обліковуються ТМЦ, фактично вже давно використані, при цьому не визначено межі суттєвості (тобто оприбутковується і списується кожен гвинтик, навіть вартістю дві копійки).

На практиці також можна спостерігати колізії, коли існуюча практика по списанню, наприклад, паливно-мастильних матеріалів, згідно з якою списання здійснюється, виходячи з нормативів, а не у відповідності до їх фактичного використання, спричиняє ситуації, коли палива в баку комбайна, згідно з даними обліку, набагато більше за фізичну ємність самого бака.

Часом, вірогідно, через брак навичок роботи з програмним забезпеченням, не контролюється відображення тієї чи іншої операції в обліку, що призводить до від'ємних залишків на рахунках обліку ТМЦ.

Що стосується відображення в обліку розрахунків із покупцями та замовниками, то основні розбіжності найчастіше виникають при аналізі

заборгованості, частина якої або давно прострочена, або взагалі не існує.

До цієї тематики також варто віднести те, що становить спільний головний біль українських бухгалтерів, йдеться про превалювання форми над змістом. Операція відображається в обліку не в момент її здійснення, як передбачено Законом про бухгалтерський облік та Стандартами, а лише за умови надання постачальником первинних документів, що її підтвердять. Беручи до уваги, що не всі постачальники є добросовісними, іноді документи не надаються досить довго, через що факт здійснення господарської операції протягом тривалого часу (або взагалі) не фіксується в обліку.

Курсові різниці та операції з валютою дуже часто не враховуються у поточних результатах діяльності.

То які ж наслідки тягне за собою наявність розбіжностей, тобто невідповідність даних бухгалтерського обліку реальності?

Це явище, передусім відсутність оперативного обліку, який би відображав дійсність, впливає на вчасність та правильність прийняття рішень керівництвом.

До того ж викривлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, у свою чергу, несе ризики того, що підприємство може бути визнане неплатоспроможним та не одержить доступу до фінансування, коли це буде для нього конче потрібно. Або ж воно змушене буде погодитись на більш високу відсоткову ставку чи інші несприятливі умови кредитування, що може негативно вплинути на прибуток. Недооцінка банками-кредиторами ризиків, у свою чергу, може призвести до проблем із погашенням заборгованості та навіть спричинити банкрутство підприємства.

Отже, бухгалтери сільгосппідприємства мають докласти всіх можливих зусиль, щоб забезпечити налагодження та ведення саме коректного, оперативного бухгалтерського обліку, який виключає наявність розбіжностей між «паперами» та реальністю.

У наступних розділах посібника ми розглянемо, як можна уникнути таких розбіжностей.

4.2 Основні принципи й методи ведення бухгалтерського обліку сільгосппідприємств

Як зазначалось вище, правила ведення бухгалтерського обліку в Україні чітко регламентовані законодавством: Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, методичними рекомендаціями та інструкціями.

Як відомо, основними принципами бухгалтерського обліку є:

- ✓ Обачність. Основна мета – не завищувати активи і не занижувати

зобов'язання. Наочний взірець порушення цього принципу був викладений у розділі 3.1 при розгляді прикладу з балансом;

✓ Цілісність. Передбачає застосування єдиної методології протягом всього часу ведення обліку. Мається на увазі, що, якщо у бухгалтерському обліку для амортизації, наприклад, комбайна, у відповідності з обліковою політикою, був застосований виробничий метод – він має залучатись і надалі;

✓ Періодичність (безперервність);

✓ Нарахування та відповідність доходів та витрат тощо.

Працюючи з підприємствами сільськогосподарського сектору, проводячи аудит їхньої звітності, беручи участь у її підготовці або відновленні, автори відзначали багато спірних моментів у відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку. В цьому посібнику вони прагнули звернути увагу бухгалтерів на ті, які зустрічалися найчастіше, та викласти відповідні міркування аудиторів.

Основні засоби

Правила обліку основних засобів сформульовані у документі під назвою: «П(С)БО 7 «Основні засоби». Основним правилом для відображення в балансі підприємства основного засобу є його здатність давати економічну вигоду в майбутньому.

Тож, перш ніж придбати будь-який актив на рахунок обліку 15 Капітальні інвестиції та вводити його до обліку у склад основних засобів на рахунок 10, Положення (стандарт) 7 пропонує розібратися: а чи матиме підприємство вигоду з використання такого активу?

Наприклад, після розпаювання на баланс сільгосп підприємства перейшла напівзруйнована будівля старого корівника. Якщо є плани його реставрувати та використовувати як складські приміщення, це, безперечно, актив, який буде приносити вигоду в майбутньому. Якщо після розформування колгоспу на балансі сільгосп підприємства залишився скульптурно-декоративний пам'ятник, встановлений навпроти сільради, то вигоди від його утримання сумнівні, тож і місця у складі активів йому немає, тож вартість подібного об'єкта має відноситись до витрат певного періоду.

Схожі ситуації виникають в основному при витратах на соціальну сферу – сільські дороги, паркани садиб, церкви, клуби тощо, тобто все, що може будуватись коштом підприємств, проте з подальшою передачею на баланс сільської ради. Проте, беручи до уваги специфіку стосунків між господарюючими суб'єктами та органами місцевої влади, досить часто подібні об'єкти назавжди залишаються на балансах підприємств та амортизуються, переносючи свою вартість на вартість виробленої продукції.

Хоча, суто з економічної точки зору, такі витрати є витратами поточного періоду, а об'єкти не належать ні до виробничих, ні до адміністративних основних засобів.

Балансова вартість основного засобу складається з таких компонентів, включаючи витрати, понесені у зв'язку з його придбанням:

- ✓ Безпосередня вартість активу (договірна вартість), без врахування непрямих податків¹;
- ✓ Витрати на доведення основного засобу до робочого стану (транспортування, монтаж, страхування ризиків доставки) без врахування непрямих податків;
- ✓ Суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які сплачуються при вчиненні будь-яких дій, пов'язаних із придбанням чи реєстрацією об'єкта (мито, реєстраційні збори);
- ✓ Суми непрямих податків (ПДВ, акциз), які включаються до первісної вартості лише у тому разі, якщо вони не відшкодовуються підприємству (зауважте, що затримки з бюджетним відшкодуванням ПДВ до уваги не беруться).

На відміну від витрат поточного періоду, вартість основних засобів переноситься на вартість продукції поступово (згадаймо принцип відповідності доходів і витрат) через механізм амортизації. Амортизація – це лише спосіб послідовного розподілення витрат у часі (являє собою аналог витрат майбутніх періодів).

Для підприємств сільськогосподарського сектору найбільш доцільними для використання є такі методи нарахування амортизації (ще раз підкреслимо, що підприємство має визначити застосований ним метод амортизації в обліковій політиці підприємства та неухильно його дотримуватись):

1. Прямолінійний. Цей метод є найбільш поширеним. Він передбачає рівномірний розподіл вартості основного засобу протягом терміну його використання. Застосовується до об'єктів, які приблизно рівномірно використовуються протягом року.

Приклад. Якщо складське приміщення балансовою вартістю 500 000 грн. приймається в експлуатацію терміном на 20 років (або 240 місяців), то щомісячна амортизація становитиме: $500\,000 \text{ грн.} / 240 \text{ міс} = 2\,083,33 \text{ грн.}$

1 Умовно приймаємо ліквідаційну вартість об'єкта за нуль. Якщо ліквідаційна вартість визначена, для розрахунку амортизації первісна (балансова) вартість зменшується на ліквідаційну вартість та рівномірно розподіляється по всіх періодах використання.

На практиці сільгоспприємства досить активно використовують даний метод для амортизації всіх основних засобів, чи то буде будівля, чи комбайн, що нерідко призводить до значного викривлення фактичного зносу наявної виробничої техніки (у бік завищення).

Основний недолік використання цього методу для виробничої техніки полягає в тому, що він не враховує режим використання техніки. Так, якщо за технічними характеристиками трактор може відпрацювати, скажімо, 400 000 мотогодин, то надалі критично важливо знати, скільки ж мотогодин він відпрацюватиме на рік, чи однаково інтенсивно він працюватиме з року в рік і т.д. Тобто, 7 років корисного використання, які відведені трактору за обліком, насправді можуть бути необ'єктивною інформацією.

2. Виробничий метод. За цим методом амортизація розподіляється пропорційно до виробітку (тонн, годин, гектарів тощо) за період (місяць, рік тощо). Використання даного методу ефективно для розподілення амортизації виробничого обладнання, яке використовується сезонно.

Приклад. Припустимо, що, відповідно до своїх технічних даних, комбайн протягом терміну експлуатації може відпрацювати 2 000 мотогодин. Його балансова вартість становить 400 000 грн. Ліквідаційна вартість дорівнює 0. Протягом серпня було відпрацьовано 50 мотогодин. Відповідно, сума амортизації, яка буде віднесена на витрати у вигляді амортизації за серпень, становитиме: $(400\,000 / 2\,000) \times 50 = 10\,000$ грн.

Перший множник у рівнянні – це так звана виробнича ставка амортизації, тобто рівномірне розподілення вартості об'єкта на продукцію згідно з кількістю мотогодин, які він здатний відпрацювати протягом терміну корисного використання.

Хоча виробничий метод амортизації є найбільш точним відображенням фактичного зносу парку техніки, при практичному застосуванні він досить складний, оскільки потребує постійних та коректних даних від механіків та іншого персоналу, що може призводити як до затримки нарахувань, так і до проблем з отриманням такої інформації.

Інші методи амортизації – **прискорені** – доцільні до застосування при розподілі амортизації основних засобів, які швидко застарівають морально. Наприклад, оргтехніка, системи автоматичної обробки даних тощо. У цих методах основною відмінністю є те, що на початку строку використання активу суми амортизації значно перевищують суми, нараховані наприкінці строку. Це такі методи, як:

1. Метод зменшення залишкової вартості

2. Метод прискороного зменшення залишкової вартості
3. Кумулятивний метод

Відповідно до П(С)БО 7, нарахування амортизації починається з місяця, що йде за місяцем введення в експлуатацію, і здійснюється протягом всього терміну використання основного засобу. Нарухування амортизації призупиняється лише на час проведення реконструкції, модернізації (добудови) чи консервації. Амортизація нараховується на щомісячній основі, яка визначається шляхом поділу річної суми на 12 місяців. Виняток становить лише виробничий метод, при цьому нарахована амортизація буде відрізнятись по періодах відповідно до того, чи провадилась виробнича діяльність.

У відповідності до цільового призначення основного засобу (виробниче, загальногосподарське, адміністративне), за статтями витрат розподіляється і амортизація. Наприклад, якщо установка використовується для доїння корів та збирання молока, то її амортизована вартість прямо відноситься на продукцію (молоко) і є прямою витратою. Якщо складське приміщення використовують для зберігання різної продукції, вартість даного приміщення амортизується і відноситься до складу загальновиробничих витрат тощо.

Одним із способів завищення вартості основних засобів на балансі є капіталізація витрат на ремонти. Прагнучи покращити фінансовий результат у звітності, підприємства капіталізують всі ремонти, що може призвести до значного завищення вартості необоротних активів. Не раз доводилось спостерігати ситуацію, коли старенький трактор МТЗ, роками латаний-перелатаний, за балансовою вартістю дорожчий від свого новенького еквівалента.

Важливим моментом для підприємств аграрного сектору є **облік землі**. Земля – це основний виробничий інструмент. Проте оскільки земля не перебуває у власності сільгоспідприємств, а орендується, її вартість не обліковується на балансі підприємств, які її використовують. Облік землі має певні особливості, зважаючи на специфіку активу, а саме:

- ✓ Об'єктом обліку є окремі земельні ділянки (орендовані паї, поля)
- ✓ На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (та й саме поняття вартості досить розмите, відсутнє його чітке визначення)
- ✓ Об'єкт не може бути ліквідований
- ✓ Поліпшення землі не збільшують її вартість, а відносяться до іншого, окремого об'єкта обліку.

Питання розробки спеціального стандарту з метою відображення в обліку земель наразі лише досліджується фахівцями. Виходячи з практичного

досвіду, можливо застосовувати такі варіанти обліковування:

- 1) забалансовий облік ділянок відповідно до їх нормативної оцінки;
- 2) оцінка ділянки як суми дисконтованих орендних платежів та відображення вартості землі через гудвіл.

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), підприємства мають право оцінити право користування землею в момент початку використання міжнародних стандартів обліку та визнати (тобто облікувати) даний актив на балансі.

Оцінку земельного банку зазвичай проводять експерти, спираючись на ціни, які склалися в регіоні (ціна/вартість придбання/укладання контрактів на право користування землею), та якості землі.

Такий об'єкт підлягає амортизації зазвичай прямолінійним методом на строк дії договорів оренди землі, причому витрати на укладання нових договорів також можуть капіталізуватись та амортизуватись з використанням такого ж самого підходу.

Крім того, МСФЗ зобов'язують визначати вартість прав користування землею при будь-яких бізнес-комбінаціях (злиття, придбання, поглинання компаній тощо) в рамках процесу розподілення ціни придбання на вартість активів (тобто, фактично визнання вартості всіх активів компанії по справедливій (ринковій) вартості). Нерозподілений гудвіл підлягає щорічному тестуванню на знецінення, виходячи з поточної ринкової вартості компанії.

Окремо хотілося б зупинитись на **порядку обліку тварин** (основного стада або довгострокових біологічних активів).

Відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи", довгострокові біологічні активи, справедливу вартість² яких на дату складання звітності визначити неможливо, можуть оцінюватись за історичною вартістю та амортизуватись відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби".

Тобто, тварини основного стада, а також багаторічні насадження, обліковуються у 1 розділі балансу в складі основних засобів та амортизуються.

Принцип для визнання тварин активом – той самий, що й для матеріальних активів, тобто його здатність приносити вигоди у майбутньому у вигляді продукції, приплоду.

Наприклад, основна свиноматка приносить економічну вигоду у вигляді приплоду поросят, дійна корова – молока й молодняка.

2 Справедлива (поточна) ринкова вартість, тобто така, за яку тварину можна продати в даний момент.

Робочі коні, якщо це не племінне господарство і основна мета їх використання – не промисловий забій, не являються активом, оскільки вони використовуються для господарських робіт. Тому і в обліку витрати на утримання коней варто відносити відразу на витрати поточного періоду, а не на збільшення їх вартості.

На жаль, аудиторам доводилось знайомитись із звітністю, в якій робочих коней обліковували серед поточних біологічних активів, тож вартість їх утримання збільшувала вартість поголів'я. В результаті, балансова вартість старого коня-роботяги перевищувала вартість, скажімо, породистого арабського скакуна.

Виробничі запаси. Товарно-матеріальні цінності

У зв'язку з тим, що сільськогосподарське виробництво потребує значних матеріальних ресурсів, у виробничому процесі використовується велика кількість матеріалів, запасних частин тощо, які невпинно надходять, передаються у виробництво, списуються... Порядок обліку матеріальних цінностей регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів (затвердженими наказом Міністерства фінансів №2 від 10.01.2007 р.).

Бухгалтер підприємства, за стандартною схемою, на підставі первинних документів, одержаних від постачальника (видаткова накладна, акт приймання-передачі), оприбутковує матеріальні цінності, в залежності від їх призначення, на відповідний субрахунок 2-го класу плану рахунків (пальне – на рахунок 203, запасні частини – на рахунок 207 тощо). По факту використання матеріальних цінностей вони списуються з матеріальних рахунків обліку та відображаються у складі витрат поточного періоду або незавершеного виробництва.

Які ми вбачаємо при цьому можливі нюанси обліку?

По-перше, бухгалтерам варто розглянути можливість використання так званого рівня суттєвості, встановленого обліковою політикою, який зазвичай визначається, виходячи з економічної доцільності, адже вигода від тієї чи іншої дії повинна перевищувати витрати на її виконання.

Якщо придбано великі обсяги ТМЦ, які мають незначну пооб'єктну вартість, такі ТМЦ у певних випадках можна відобразити в обліку підприємства групою (наприклад «Господарські матеріали», «Запасні частини» тощо), з одночасним пооб'єктним обліком матеріально відповідальною особою лише на складі.

Іншим варіантом може бути списання ТМЦ відразу на витрати поточного періоду. Це можна робити у випадку, якщо придбана невелика партія ТМЦ, які відразу використовуються і не зберігаються на складі. Наприклад,

канцтовари або дрібні малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) загальногосподарського значення (віники, відра тощо). Подібний укрупнений облік дозволить спростити роботу бухгалтера, який витрачатиме менше часу на ведення пооб'єктного обліку запасів, які відразу ж використовуються. Проте, звичайно, обирати метод обліку тих чи інших МШП необхідно, виходячи з доцільності та розумної обережності: ситуації, коли на складі є великі обсяги залишків МШП, а в бухгалтерському обліку вони відсутні, неприпустимі.

По-друге, потрібно чітко зафіксувати номенклатурний склад та використовувати його для обліку запасів. Мається на увазі, що постачальники часто різні та й найменування ТМЦ у видаткових документах можуть дещо відрізнятись, хоча за своєю суттю ці матеріали ідентичні. У даному випадку необхідно уникати співіснування декількох ідентичних найменувань (наприклад, Діамофоска та Діамофоска 10-26-26), та чітко фіксувати в довідниках уніфіковану назву, якщо всі інші характеристики даних цінностей тотожні. У випадках, якщо одна й та сама номенклатура має різні характеристики (відрізняються за якістю, ціною) – можливе використання попартийного обліку (за партіями).

З метою ілюстрації важливості для ефективного обліку рівня суттєвості у Табл. 2 наведено фрагмент оборотно-сальдової відомості по рахунку 201 Сировина і матеріали одного з підприємств, з яким авторам довелося працювати:

Табл. 2
Фрагмент оборотно-сальдової відомості по рахунку 201 Сировина і матеріали

Субконто	Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	
Автолампа 24В габаритна	15,67	
Кіл-ть	10 000	
Бризковики Нива	15,00	
Кіл-ть	1 000	
Вата 100г	67,68	
Кіл-ть	18 000	
Викрутка діелектрична SL 1.2x 8*175 Berg	17,34	
Кіл-ть	1 000	
Відро	131,35	
Кіл-ть	8 000	

У даному випадку наведено приклади ТМЦ, облік яких економічно недоцільний. Для того, щоб оприбуткувати, а потім списати «Бризковики Нива», 1 шт., вартістю 15 грн., бухгалтеру необхідно:

А) витратити час на його оприбуткування (оскільки техніки на підприємстві багато, це лише одна позиція з більш ніж п'ятдесяти);

Б) визначити матеріально-відповідальну особу та відслідкувати момент використання даної позиції (тобто, коли бризковик буде безпосередньо встановлений на автомобіль);

В) оформити документ на використання позиції (накладна внутрішнього призначення, акт списання) та зібрати підписи відповідальних осіб – механіка, відповідального за склад тощо.

Очевидно, що час, витрачений на оприбуткування–списання позиції одиниці матеріалів (а відповідно – і вартість цього часу у вигляді заробітної плати), буде набагато перевищувати вартість самої позиції.

І все це у випадку, коли вартість даної позиції не займає й 0,001% у сукупних витратах!

Якщо підприємство використовує автоматизовану систему обліку 1С, доцільно ввести універсальну номенклатуру, назвавши її, наприклад «Обслуговування техніки» (можна використати також назву «Запасні частини – дрібні», все на розсуд бухгалтера) з ознакою «послуга», і відразу заносити інформацію до бази даних як послуги сторонніх організацій. У цьому разі вартість ТМЦ відразу віднесеться на витрати, і не буде необхідності створювати щоразу нові ТМЦ.

Поріг суттєвості кожне підприємство має визначити, виходячи із загального обсягу операцій (знов наголошуємо на необхідності формулювання облікової політики підприємства, яка визначатиме й поріг суттєвості операцій).

Ще одне «болюче» питання для бухгалтерів полягає у відображенні в обліку придбання матеріалів, до яких постачальники не надали первинних документів. Так, згідно з прийнятими в Україні стандартами обліку (як фінансового, так і податкового), основою для відображення тієї чи іншої операції є наявність первинного документа, а не факт здійснення операції по суті. Досить часто, особливо при циклічних поставках (найчастіше для паливно-мастильних матеріалів), документи, що є підставою для оприбуткування, надаються постачальником із значним запізненням – при тому, що поставлені матеріали вже використовуються у виробництві.

При використанні автоматизованої системи обліку в подібних ситуаціях буде некоректно розподілятися вартість матеріалів та формуватися виробнича собівартість.

Поміркуємо, чим можна зарадити у такій ситуації.

Обсяг поставки ми чітко знаємо (завідувач складу ПММ завжди приймає його за транспортною документацією). Постачальник та ціна також переважно відомі (ця інформація є у наданому рахунку-фактурі або прописана в договорі тощо). Тож оприбуткувати поставку можна на підставі бухгалтерської довідки, вказавши дату, підставу для оприбуткування (товарно-транспортна накладна), кількість та ціну.

Згодом, при надходженні первинного документа – прибуткової накладної від постачальника, бухгалтерську довідку можна замінити (оскільки вже є повноцінний первинний документ). Якщо ж ціна невідома, оприбуткування можна здійснити за середньоринковою ціною з її подальшим коригуванням.

Незавершене виробництво

Базуючись на П(С)БО 30 «Біологічні активи», підприємство має право вести облік незавершеного виробництва – біологічних активів (рослинництва та тваринництва) – одним із двох способів: за історичною собівартістю або за справедливою вартістю (плановими цінами).

Із першим способом все ясно: все, що тим чи іншим чином закопано в землю або витрачено на отримання продукції тваринництва, і складає собівартість продукції.

Другий же спосіб передбачає ведення обліку біологічних активів, наприклад, посівів, за ціною, за якою планується продати майбутню продукцію.

Даний спосіб передбачає, що за фактом посіву витрати з рахунка 231 «Незавершене виробництво» переносяться на рахунок 21 «Поточні біологічні активи», причому проводиться дооцінка біологічного активу до ринкової ціни. Дохід або збиток від зміни справедливої вартості в такий спосіб одразу ж відображається на рахунках доходів або витрат (710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» або 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»). Подальший рух продукції та формування собівартості одиниці вирощеної продукції відбуваються вже за іншою плановою (справедливою) ціною. Приклад бухгалтерських проводок для обліку незавершеного виробництва за справедливою вартістю наведено в Табл. 3.

Табл. 3
Приклад бухгалтерських проводок для обліку

№	Операція	Найменування	Сума, грн.	Д-т	К-т
11	Визнання біологічного активу	Пшениця озима	67 595	21	231
22	Дооцінка до справедливої вартості (планова ціна)	Пшениця озима	10 000	21	710
33	Випуск валу по справедливій вартості (планова ціна)	5 500	77 595	251	21

І хоча сам по собі облік біологічних активів за справедливою вартістю повністю відповідає вимогам П(С)БО 30 та МСФЗ, ключове питання полягає в методі визначення майбутньої врожайності та майбутньої ціни.

Наприкінці грудня, коли поля припорошені снігом, та ще й за умови невизначеності цін на зерно, прогнозувати доходи від реалізації продукції, збирання якої почнеться тільки через півроку, надзвичайно важко, і в будь-якому випадку прогноз буде надто приблизним.

Крім того, за такого методу обліку можуть виникати податкові ризики, коли фактична ціна реалізації буде меншою від планової, тобто доходи на рахунок 701 виявляться меншими від собівартості на рахунок 901.

Щодо аналітичного обліку незавершеного виробництва, то його доцільно вести у розрізі декількох аналітик: по культурах (з розподілом по роках урожаю), статтях витрат та полях.

Витрати ж розподіляються за загальною схемою:

прямі витрати – відносяться напряму на продукцію (у розрізі статей витрат на поле та культуру; в тваринництві – безпосередньо на вартість тварин (молодняк на відгодівлі) або продукцію);

загальновиробничі витрати – розподіляються пропорційно, відповідно до обраного коефіцієнта. Найчастіше базою для розподілу загальновиробничих витрат, понесених при вирощуванні сільгосппродукції, обирають площу посівів. Але можливі й інші варіанти, наприклад, базою можна вважати питому вагу прямої оплати праці, прямих матеріальних витрат. Для елеваторного підрозділу підприємств (або зернотоку) можливо застосовувати коефіцієнти, наприклад, пропорційно спожитому обсягу газу, прямій зарплаті тощо.

Досить часто трапляється, що в діяльності підприємства поєднується і рослинництво, і тваринництво. Для уникнення плутанини доцільно розподілити виробництво по субрахунках, при цьому:

1. для рослинництва прямі витрати акумулюються на рахунок 231,

загальновиробничі витрати рослинництва – на рахунку 911;

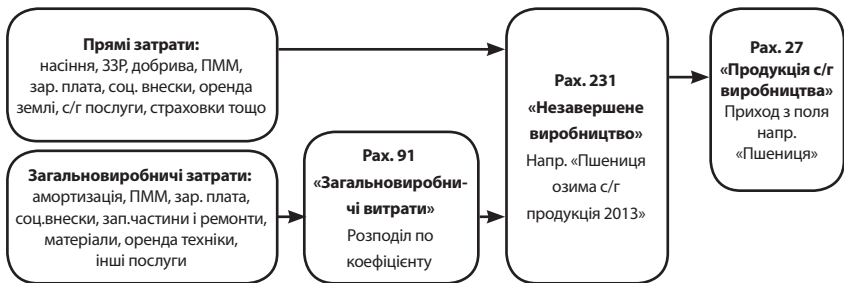
2. для тваринництва прямі витрати можуть акумулюватись на рахунку 232 (234 – 236) або на окремому підрозділі в рамках рахунку 231, загальновиробничі витрати тваринництва – на рахунку 912.

Крім того, може бути доцільним облікування токового господарства в окремому аналітичному центрі витрат із метою контролю виробничої собівартості в полі та – окремо від цього – вартості підробітку зерна та повної собівартості.

Синтетично можливий облік витрат підрозділу «Зернотік» на рахунку 232–236, аналітично – в розрізі номенклатури випущеної продукції та статей витрат.

Облік виробництва та формування собівартості культур може бути схематично представлений таким чином (мал. 1).

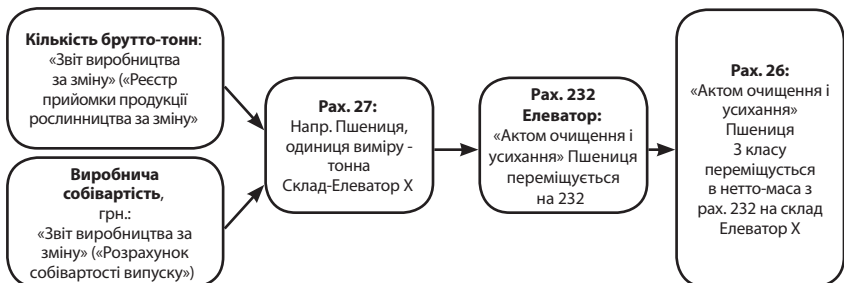
Малюнок 1. Схема розподілу витрат та формування виробничої собівартості продукції (рослинництво)



У даному разі на рахунку 27 «Готова продукція» обліковуватиметься валове надходження зерна з поля по виробничій собівартості.

Надалі, в момент підробітку (доробки) продукції, можлива така схема обліку (мал. 2).

Малюнок 2. Схема формування собівартості продукції при її доробці на елеваторі



Тобто продукція з рахунка обліку 251 «Напівфабрикати» (або рахунка 27 «Готова продукція сільгоспвиробництва») переведена на підрозділ «Елеватор», з якого, за фактом очищення і усихання, переводиться в заліковій вазі на рахунки 27 «Готова продукція сільгоспвиробництва» (або рахунок 26 «Готова продукція») із витратами елеватора, вже доданими до собівартості.

Особливу увагу слід приділити переліку статей витрат та класифікації витрат, які включаються до даних статей. Таким чином, за наявності формалізованої аналітики щодо статей витрат, кожен зовнішній користувач матиме змогу зрозуміти, що саме сформувало виробничу або повну собівартість продукції. Формалізація статей витрат є одним із найважливіших елементів облікової політики по виробництву.

Також, як зазначалось вище, рекомендовано зафіксувати структуру виробничих витрат (як прямих, так і загальновиробничих) з тим, щоб спростити облік, перевірку та аналіз інформації. Для цього необхідно спочатку виділити ключові витрати, інформація про які вкрай важлива для підприємства, а також ті, які мають найбільшу питому вагу у структурі витрат. Інші витрати можна згрупувати за спільними ознаками.

У Додатку 2 до цього посібника наведено приклад групування витрат за спільними ознаками на прикладі роботи, проведеної під час автоматизації обліку одного із сільгосппідприємств. Якщо статті та їх наповнення (деталізація) чітко зафіксовані, облік виробництва значно спрощується.

Багато підприємств у структурі собівартості виділяють певні виробничі підрозділи, які обліковуються окремо на рахунках 234–236 та акумулюють витрати згідно з центрами витрат. У таких випадках субрахунки рахунка 23 «Виробництво» стають рахунками, які акумулюють загальновиробничі витрати за певними групами.

Наприклад, підрозділ «Машинно-транспортна бригада» може акумулювати на рахунку 234 витрати з амортизації, ремонтів, паливу, частини техніки тощо. Всі накопичені витрати підрозділу «закриваються» на рахунок 231 «Виробництво» шляхом відпуску послуги (наприклад, послуги допоміжних виробництв), розподіляючись на культури згідно з коефіцієнтами.

Проблемність такого обліку полягає в тому, що значно ускладнюється аналіз виробничої собівартості за характером понесених витрат, тобто на рахунку 231 «Виробництво» чітко не простежується, скільки амортизації віднесено на ту чи іншу культуру, адже ця та інші витрати сформували певну послугу, яка відповідно розподілилась на культури.

Однак з погляду аналізу собівартості за напрямками (центрами витрат) даний метод є більш репрезентативним.

Згідно з МСФЗ, біологічні активи підлягають оцінці та обліку за справедливою вартістю. При цьому існує декілька методів, які підприємство може застосовувати для її визначення, основними з яких є метод дисконтованого грошового потоку та метод недисконтованих витрат.

Обидва методи базуються на визначенні майбутнього врожаю, майбутніх цін та витрат, які ще належить понести, а основні відмінності полягають у застосуванні дисконту та переліку витрат, які включаються до розрахунку.

Готова продукція (рослинництво). Це чи не найважливіший етап для обліковця: відображення в бухгалтерському обліку операцій під час збору врожаю з поля, коли залучено багато людей до цього виробничого процесу, а згодом настає доведення врожаю до стану, придатного для реалізації або зберігання (сушіння, очистка), продаж, визначення фінансового результату (визначається як різниця між ціною продажу та собівартістю реалізованої продукції).

Перехід незавершеного виробництва в стадію готової продукції здійснюється в момент збирання врожаю. Та чи є зібраний врожай повноцінною готовою продукцією? Згідно з п. 24 П(С)БО 2 «Баланс» під готовою продукцією розуміються запаси на складі, обробка яких уже повністю завершена та які готові до продажу. Тож тут маємо невідповідність між визначенням готової продукції, яке наводиться у П(С)БО 2, та порядком оприбуткування врожаю, визначеним П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичними рекомендаціями, які, у свою чергу, рекомендують надходження зерна з поля оприбутковувати проводкою Д 27 «Готова продукція» К 231 «Незавершене виробництво».

Водночас, для розподілу продукції на товарну та валову з поля можна використовувати транзитний рахунок 25 «Напівфабрикати», на якому буде обліковуватись продукція, не доведена до товарного стану.

При застосуванні автоматизованих систем обліку використання даного транзитного рахунка є обов'язковим для коректного розрахунку собівартості та розподілу витрат.

Зібраний урожай фіксується у брутто-вазі згідно з інформацією, одержаною за талонами комбайнера (реєстрів). Відповідно, на рахунок обліку готової продукції (25 «Напівфабрикат» або 27 «Готова продукція») прибуткується кількість зерна, зібраного з поля, і одночасно з рахунка обліку виробництва (231 «Незавершене виробництво») списується його вартість.

Вартість зернових включає витрати на вирощування, збір та обробку зерна на току (під час виробничого сезону). Ці витрати зменшують на вартість побічної продукції, визначеної за нормативно-розрахунковими витратами. Решту суми розподіляють між зерном та зерновідходами.

Зазвичай у подальшому зерно підлягає очищенню, сушінню та сортуванню. Комісія в складі агронома, бригадира і завідувача току (або в іншому складі, визначеному обліковою політикою підприємства) оформлює акт на сортування та сушку продукції рослинництва. Якщо підприємство не має власної сушки і послуги сушіння надаються сторонньою організацією, то складається відповідний акт виконаних робіт.

Як при одному, так і іншому варіантах зазначаються брутто-вага, характеристики зерна (відсоток засміченості, вологість) та вага після сушіння (очищення).

У разі наявності на підприємстві сертифікованого елеватора якісні та кількісні показники фіксуються в формі 36, що є регламентним звітом з руху зерна, який передається і контролюється Держсільгоспінспекцією.

Розглянемо ситуацію на **прикладі**. Підприємство «Золото степів» збило 5 500 ц повноцінного зерна пшениці та отримало 112 ц зерновідходів із вмістом 40% повноцінного зерна і 110 ц соломи. Витрати на вирощування, збір та доставку зерна склали 75 600,00 грн., а на збирання і заготівлю соломи – 7 480,00 грн.

Вартість готової продукції визначатиметься таким чином:

Виключаємо собівартість побічної продукції (соломи) із суми витрат 75 600,00 грн. – 7 480,00 грн. = 68 120,00 грн.

Визначаємо кількість повноцінного зерна в зерновідходах:
 $112 \text{ ц} \times 40\% : 100\% = 44,8 \text{ ц}.$

Знаходимо загальну кількість зерна і зерновідходів:
 $5 500 \text{ ц} + 44,8 \text{ ц} = 5 544,8 \text{ ц}.$

Розраховуємо фактичну собівартість 1 ц. зерна з урахуванням зерновідходів: $68 120,00 \text{ грн.} : 5 544,8 \text{ ц} = 12,29 \text{ грн}.$

Визначаємо вартість зерновідходів: $12,29 \text{ грн.} \times 44,8 \text{ ц} = 550,59 \text{ грн}.$

Встановлюємо фактичну вартість зерна в зерновідходах:
 $550,59 \text{ грн.} : 112 \text{ ц} = 4,92 \text{ грн}.$

У бухгалтерських проводках це матиме такий вигляд:

Таблиця 4
Бухгалтерські проводки оприбуткування готової продукції

№	Операція	Кількість, ц	Сума, грн.	Д-т	К-т
1	Оприбутковане повноцінне зерно	5 500	67 595	251	231
2	Оприбутковані зерновідходи ³	112	551,04	209	231
3	Оприбуткована солома	110	7 480	209	231

Рахунок³ для обліку зерновідходів обирається в залежності від їхнього цільового призначення. У цьому прикладі рахунок 209 використовується для обліку кормів. Якщо зерновідходи спрямовуються виключно на продаж, використовується рахунок обліку 27 «Готова продукція».

Після оприбуткування валової продукції з поля зерно переміщується на підрібок (усихання та очищення) для досягнення нормативних показників щодо вологості та засміченості.

В обліку це відобразатиметься таким чином (Таблиця 5):

Таблиця 5
Відображення в бухгалтерському обліку процесу сушіння зерна

№	Операція	Кількість, ц	Сума, грн.	Д-т	К-т
11	Переміщення валу зерна на підрібок	5 500	67 595	232	251
22	Отримано послуги зовнішніх елеваторів		5 000	232	631
33	Випуск продукції в заліковій вазі	5 025	69 215	27/26	232
44	Випуск зворотних відходів на продаж	275	3 380	27/26	232

Із прикладу видно, що з 5 500 ц валової продукції з поля (включаючи домішки сміття та вологість) після підрібку залишилось 5 025 ц якісного зерна на продаж, 275 ц ділових відходів, а 200 ц – це втрати при очищенні та усиханні (так звані «мертві відходи», власне пил та волога).

Крім того, до виробничої собівартості, сформованої при вирощуванні продукції, додалися витрати на підрібок, що збільшило собівартість готової продукції.

Можливим також є випуск ділових відходів із пониженням повної

³ Умовно. У прикладі припускається, що первинне очищення зерна здійснюється підприємством безпосередньо при надходженні валової продукції на зернотік.

собівартості (наприклад, до 50% від виробничої собівартості), оскільки таке зерно виходить із високою зерною домішкою та нижчою якістю і, відповідно, не може бути проданим за ціною повноцінного зерна.

У разі, якщо первинний підрібок продукції відбувається на підприємстві, а токове господарство виокремлено у виробничий підрозділ, витрати такого господарства можуть акумулюватись, наприклад, на рахунку 232 впродовж календарного року (або сезону) в розрізі статей та номенклатурних груп (згідно із сівозміною та плановою потребою газу на підрібок (сушку) зерна) і відноситися на вартість готової продукції разом з її оприбуткуванням по заліковій вазі.

Резюмуючи викладене, при відображенні в обліку надходження готової продукції необхідно брати до уваги таке:

✓ Не весь урожай, зібраний на полі, перейде в готову продукцію. Тому з метою коректного відображення в обліку для первинного визначення валової продукції бажано використовувати транзитний рахунок 25 «Напівфабрикат».

✓ Готова продукція оприбутковується за вартістю виробництва або плановими цінами⁴ (накопичені прямі та розподілені загальновиробничі витрати, рахунок 231), за винятком вартості побічної продукції.

✓ Вартість побічної продукції визначається витратами на її збирання (заготівлю).

✓ Зерновідходи оцінюються пропорційно вмісту в них товарного зерна або із застосуванням понижуючого коефіцієнта до виробничої собівартості товарного зерна

✓ Сушіння зерна (як на власному елеваторі, так і на потужностях сторонніх постачальників) є виробництвом, тож витрати, пов'язані із сушінням, мають відноситися безпосередньо на вартість продукції.

Готова продукція (тваринництво)

Основними моментами, важливими в обліку готової продукції тваринництва, є такі:

✓ Облік основного стада – цьому відповідає розділ 1 балансу:

4 Застосування справедливої вартості, як того вимагає П(с)БО 30, майже не практикується малими та середніми господарствами через неоднозначність тлумачення П(с)БО 30 та складність визначення справедливої (ринкової) ціни. Використання справедливої вартості для оцінки біологічних активів використовується, в основному, великими компаніями, які розміщують акції на міжнародних ринках та проходять обов'язковий аудит.

«довгострокові біологічні активи» (рахунок 16 у розрізі субрахунків)⁵;

✓ Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі – цьому відповідає розділ 2 балансу: «поточні біологічні активи» (рахунок 21 у розрізі субрахунків).

Відповідно до П(С)БО 30, біологічні активи мають обліковуватися за справедливою вартістю, тобто вартістю, за якою підприємство може продати тварину на даний час (звітна дата), зменшеною на витрати, які можуть бути понесені на доставку тварини до місця продажу.

На практиці вимоги П(С)БО 30 щодо оцінки тварин також майже не застосовуються, а використовується метод історичної собівартості. Це насамперед пов'язане з тим, що найчастіше закриття фінансового періоду проводять бухгалтери, які не можуть самостійно оцінювати ринкову вартість того чи іншого активу. Наприклад, молочне стадо, що має цінність для підприємства (через надходження щоденної виручки від здавання молока), може не мати жодної ринкової вартості, а тому має оцінюватися за вартістю тварин, призначених на забій (або й нижчою, якщо порода не спеціалізована).

Тож, на нашу думку, тварин основного стада доцільно оцінювати за їх первісною вартістю із поступовою амортизацією протягом продуктивного віку. Витрати ж поточного періоду, які понесені на утримання основного стада, формують виробничу вартість продукції (молока, приплоду).

Що стосується тварин на вирощуванні та відгодівлі, то відповідні витрати, понесені на їх утримання, є виробничими витратами, вони пропорційно розподіляються на вартість продукції.

Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі доцільно вести у розрізі окремих вікових груп. У свинарстві можуть використовуватися такі групи: поросята до 2-х місяців, поросята 2–4 міс. тощо. Проте кожне підприємство має змогу самостійно встановлювати групи обліку тварин, виходячи з власних виробничих потреб.

Бухгалтерський облік тварин на вирощуванні та відгодівлі може бути груповим чи індивідуальним. При груповому обліку враховується загальна вага стада та його вартість. Зважування та переоцінка відбувається періодично – наприклад, щотижня, щомісяця тощо.

При індивідуальному обліку його об'єктом є кожна окрема тварина.

У малих та середніх підприємствах, для яких тваринництво не є основним видом діяльності, а також у випадках, коли пооб'єктний облік недоцільний (наприклад, у птахівництві), оптимальним вибором буде груповий облік.

5 Для біологічних активів с/х призначення: в іншому разі тварини обліковуються на рахунку 107 Тварини (наприклад, робочі коні або охоронні собаки).

При цьому на основі відомості групового зважування тварин, яку надає відповідальний за догляд тварин фахівець, у бухгалтерському обліку відображають рух між групами тварин (оприбуткування приплоду, переміщення між групами) у кількісному (вага) та грошовому (прямі та розподілені загальновиборничі витрати) вимірниках.

Розрахунки з постачальниками та замовниками

Основними моментами, на які потрібно звернути увагу, пов'язані з відображенням в обліку надходження товарів (робіт, послуг), щодо яких не надані первинні документи (накладні, акти тощо). Зазвичай бухгалтери взагалі не відображають в обліку подібні операції, а чекають на надходження первинного документа від постачальника. Як результат, накопичуються суми авансів, яких фактично не повинно бути в обліку, і вони, відповідно, потрапляють до фінансової звітності та стають причиною спотворення інформації.

Що треба робити в такій ситуації?

По-перше, можна відобразити відповідний приход на основі бухгалтерської довідки, з наступною заміною на оригінал документа від постачальника.

По-друге, подібні операції можна відобразити у складі резервів, які зменшуватимуться у ході одержання документів постачальника.

Перший варіант прийнятний для сільгосп підприємств – платників фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), які не ведуть окремого податкового обліку. Другий варіант доцільно використовувати підприємствам – платникам податку на прибуток. У цьому разі проводка у податковому обліку здійснюється лише за фактом надходження первинного документа, оформленого належним чином.

Розрахунки за орендною платою

Земля, яка є основним засобом виробництва в сільському господарстві, орендується у приватних осіб, держави та територіальних громад шляхом укладання договорів оренди землі. Зазвичай сільськогосподарське підприємство-орендар укладає декілька сотень або й тисяч таких договорів. Тому щороку у бухгалтера виникає проблема відображення в бухгалтерському обліку виплати орендної плати. На практиці більшість підприємств виплачують орендну плату один раз на рік – у серпні-вересні, коли зібрано новий урожай і в підприємства з'являються кошти. У таких випадках нарахування відображається в бухгалтерському обліку один раз на рік – по факту виплати згідно з відомостями. Та чи є це коректним із позиції бухгалтерського обліку та фінансової звітності?

Договір оренди землі передбачає використання земельної ділянки місяць за місяцем, безперервно протягом року. Відповідно, річна сума орендної плати складається з маленьких частин – плати за кожен місяць.

Тож для уникнення «перекосів» у структурі витрат і для рівномірного розподілу витрат протягом певного періоду бажано таке нарахування відображати у фінансовій звітності (бухгалтерському обліку) щомісяця (щонайменше – поквартально).

Як це краще робити? Ми рекомендуємо формувати резерв майбутніх платежів (рахунок 47 обліку, проводка Д 911 Загальновиробничі витрати (рослинництво) К 47 по відповідному субрахунку забезпечення майбутніх платежів). При такому відображенні нарахування не виникають зобов'язання перед пайовиками (відповідно, не виникають і зобов'язання щодо сплати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО)), а витрати рівномірно розподілені по періодах.

Приклад бухгалтерських проводок по відображенню нарахування орендної плати наведено в таблиці 5.

Таблиця 5. Бухгалтерські проводки по відображенню орендної плати за землю

Кореспонденція бухгалтерських рахунків
<u>Створено резерв майбутніх платежів</u>
Д 911 (231) Загальновиробничі витрати (або прями, оскільки є прямий зв'язок між паєм та полем)
К 47 Забезпечення майбутніх платежів
<u>Нараховано орендну плату за землю</u>
Д 47 Забезпечення майбутніх платежів
К 68511 (або інший обраний субрахунок) Розрахунки за оренду земельних (майнових) паїв у розрізі кожного пайовика
<u>Утримано податок з доходів фізичних осіб</u>
Д 68511 (68512) Розрахунки за оренду земельних (майнових) паїв
К 6411 Податок із доходів фізичних осіб

Окремо варто зупинитись на питанні оренди земель державної та комунальної власності, а також на питанні оренди польових доріг, що пролягають у масиві орендованих ділянок (паїв).

Відповідно до ст. 116 Земельного кодексу України від 25.10.2001 № 2768-III (далі – ЗКУ), громадяни та юридичні особи набувають право власності та права користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади чи органів

місцевого самоврядування в межах їх повноважень, а також за результатами аукціону.

Отже, для набуття права використовувати землі державної та комунальної власності на праві оренди необхідне прийняття відповідним органом влади рішення про передачу земельної ділянки в оренду або ж проведення аукціону.

Що стосується права орендарів на використання польових доріг, розташованих у масиві орендованих ними земельних ділянок (паїв), то, оскільки польові дороги перебувають у державній або комунальній власності, їх використання на праві оренди формально вимагає проведення аукціону. Однак практика пішла іншим шляхом: орендарі земельних ділянок (паїв) автоматично, тобто де-факто, набувають право на використання і польових доріг, оскільки останні містяться у межах поля, «розривати» яке недоцільно. Тож договори оренди на польові дороги зазвичай не оформлюються взагалі та, відповідно, орендна плата за їх використання орендарем не сплачується.

Істотними особливостями характеризується й оренда так званих «невитребуваних паїв». Хоча такий термін у законодавстві не передбачений, він широко використовується у практиці оренди землі.

До невитребуваних паїв відносять:

- ✓ Землі колективної власності, щодо яких не було видано сертифікат на право на земельну частку (пай);
- ✓ Запроектовані для паювання (розподілу) ділянки (паї), які не були розподілені через відсутність інформації про місцезнаходження (проживання) громадян, які набули право на отримання земельних часток (паїв) із земель колективного сільськогосподарського підприємства;
- ✓ Розподілені у натурі (на місцевості) земельні ділянки (паї), власники яких померли, а спадщина не була переоформлена.

Відповідно до законодавства, невитребувані паї перебувають у тимчасовому віданні місцевих органів влади: якщо ділянка (невитребуваний пай) міститься в межах населеного пункту – ними відає сільська, селищна чи міська рада, а якщо вона перебуває за межами населених пунктів – Держземагенство.

Інформацію, яка стосується питань, пов'язаних з орендою земельних ділянок, бухгалтерам сільгоспідприємств потрібно враховувати при облікуванні відповідних операцій.

4.3 Інструментарій для оптимізації процесів обліку

Основними інструментами, які дозволяють оптимізувати процес роботи бухгалтерів і в результаті одержати прозорий та достовірний облік, є, як уже наголошувалося, чітко визначена облікова політика підприємства, а також автоматизація процесів обліку.

Повторимо, що облікова політика є документом, в якому зібрано та деталізовано правила ведення обліку на конкретному підприємстві. Тут зазначається і перелік відповідальних осіб, і періодичність проведення інвентаризацій, фіксується документообіг та багато іншого. Наявність на підприємстві такого документа дозволяє підтримувати відповідність обліку в часі, у зв'язку з чим не має значення, хто саме персонально відповідає за облік, але такий спеціаліст завжди має в своєму розпорядженні чітку інструкцію щодо облікових процедур, прийнятих на підприємстві.

На жаль, на сьогоднішній день документ облікової політики є радше формальним, нашвидкуруч скомпонованим на вимогу законодавства.

Зі свого боку, ми можемо порадити почати з формалізації основних процедур та порядку їх обліку. Радимо зафіксувати статті руху грошових коштів, статті витрат, порядок та періодичність розподілення загальновиробничих витрат, порядок оприбуткування та обліку матеріалів і т. ін. Це значно спростить аналіз інформації та дозволить, особливо у разі використання автоматизованих програм обліку, отримати впорядковану базу даних.

У Додатку 3 до цього посібника наведено, як взірець, текстовий фрагмент облікової політики, де фіксуються статті витрат та дається їх розшифрування.

Окремо треба зафіксувати статті доходів та витрат із реалізації.

Наприклад, на основі наведеного у Додатку 4 розподілу рахунків обліку, для того, щоб оцінити валовий прибуток, одержаний від реалізації готової продукції рослинництва, досить від обороту по рахунку 7011 (без ПДВ) відняти оборот по рахунку 9011. При застосуванні автоматизованої системи обліку достатньо один раз виконати базові налаштування номенклатури і в подальшому її лише переглядати та контролювати.

На практиці, через недостатню кваліфікацію більшості бухгалтерів, доводилось спостерігати суцільну плутанину в обліку, яка не підлягала жодному аналізу та розумінню. Наприклад, на рахунку 701 обліковувався дохід від реалізації продукції рослинництва, у той час як на рахунку 901 відображалася собівартість як реалізованої продукції рослинництва, так і тваринництва. У результаті аналіз прибутковості вимагав значних

витрат часу на сортування та деталізацію інформації задля досягнення відповідності доходів і витрат.

Звичайно, чи не найбільш ефективним інструментом для вдосконалення обліку є його автоматизація із використанням спеціалізованого програмного забезпечення. За нашими спостереженнями, наразі найбільш поширеною та прийнятною для невеликих підприємств системою автоматизованого обліку є 1С Бухгалтерія (спеціалізована версія для сільського господарства).

Підприємствам більшого розміру, які обробляють площі понад 10 – 15 тис. га та мають розгалужену структуру виробництва, доцільно використовувати спеціалізований програмний продукт 1С 8.2 Управління виробничим підприємством (сільське господарство). Це програмне забезпечення дозволяє розмежовувати бухгалтерський та оперативний облік, налаштовувати робочі місця у різних структурних підрозділах компанії (наприклад, мати автоматизовані робочі місця (АРМ) на складі, на току, у тваринницькому комплексі), моделювати різноманітні режими доступу тощо.

Перевагами автоматизації обліку є зменшення витрат часу на виконання тієї чи іншої операції, мінімізація ризику помилки, забезпечення наочності обліку, легкість та зручність отримання оперативної та аналітичної інформації, можливість автоматичного налаштування на зміни в законодавстві тощо.

Розділ 5. Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств

Оподаткування сільськогосподарських виробників нині перебуває у своєрідній «зоні комфорту» завдяки застосуванню спрощених систем оподаткування. Проте, як і в інших галузях, тут також можливі податкові ризики, пов'язані з невизначеністю або недостатньою визначеністю законодавчої бази, і на деяких з них ми вирішили зупинитися детальніше.

5.1 Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП)

Оподаткування сільгоспвиробництва наразі для більшості господарств здійснюється за спрощеною системою. Застосування фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) замінює собою низку інших податків, а саме:

- ✓ Податок на прибуток
- ✓ Земельний податок
- ✓ Збір за спеціальне використання води
- ✓ Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (торгові патенти).

Об'єкт оподаткування – це площі сільгоспугідь, які обробляються. Ставка – певна частка (залежно від типу земель, зазвичай, за нашим досвідом, це 0,15%) нормативної грошової оцінки. Податковий звітний період – календарний рік.

Застосовувати ФСП мають право сільгоспвиробники, в яких частка власної реалізованої сільгосппродукції не менше, ніж 75% загального обсягу реалізації.

Підприємствам тваринницької галузі, щоб мати право застосовувати ФСП, окрім того факту, що не менше 75 % реалізованої продукції має складати власна продукція, необхідно мати в обробітку щонайменше 1 га сільськогосподарських угідь, оскільки обчислення податку потребує відповідної бази.

Наразі торкнемося лише найбільш спірних моментів в обчисленні (застосуванні) ФСП, з якими нам довелося зустрітися на практиці.

Визначення орендованих земель

За чинним законодавством право на користування чужою (не власною) земельною ділянкою можна отримати шляхом укладання договору оренди з її власником (ст. 20 Закону № 161 та ст. 125 Земельного кодексу України)

і пройти обов'язкову державну реєстрацію права оренди.

Водночас сільськогосподарський товаровиробник може вирощувати сільськогосподарську продукцію і на землях, право оренди на які (чи інше передбачене законом право) не оформлене. І тоді питання про те, враховувати чи не враховувати вирощений на ділянках, щодо яких право використання не оформлено належним чином, урожай у складі власної продукції з метою застосування ФСП – це рішення підприємства, оскільки погляди різних органів влади на це питання діаметрально протилежні. Ми ж, у свою чергу, висвітлимо два можливі підходи:

1-й підхід. Продукція, вирощена на ділянках, право оренди яких не зареєстроване в установленому порядку, не вважається власною сільгосппродукцією її виробника.

Інформацію про орендовані землі податкова служба отримує з податкової декларації ФСП та відомостей про наявні земельні ділянки; витягу Державного земельного кадастру; статистичної звітності (ф 29-сг).

Тож необхідно ретельно спланувати сівозміну, перевірити цифри, які подаються у складі обов'язкової звітності до органів влади (наприклад, урожайність), та контролювати співвідношення 75/25 не менше ніж двічі-тричі на рік (наприклад, по закінченні посівної, збору врожаю та реалізації продукції).

2-й підхід. Продукція, вирощена на ділянках, право оренди яких не зареєстроване в установленому порядку, вважається власною сільгосппродукцією її виробника.

Тут на допомогу приходить Вищий адміністративний суд України (ВАСУ). Згідно з його інформаційним листом від 28.12.2012, *«...перебування особи у статусі платника фіксованого сільськогосподарського податку є правомірним, якщо при цьому дотримано критерій щодо мінімального обсягу частки сільськогосподарського товаровиробництва, встановлений статтею 301 Податкового кодексу України. Цей критерій дотримується в тому разі, якщо продукція рослинництва вирощена на сільськогосподарських угіддях, що знаходяться у користуванні платника податку, незалежно від стану державної реєстрації договорів оренди відповідних ділянок...».*

Хоча є це рішення суду, проте фіскальні органи інколи заперечують застосування другого підходу, оскільки рішення ВАСУ є обов'язковою інструкцією лише для судів нижчих інстанцій, а ніяк не для податкової. Тож своє право на застосування другого підходу в обліку, швидше за все, доведеться відстоювати у судовому порядку.

Отже, на жаль, на сьогодні дане питання не дістало остаточного та однозначного вирішення. Тому вибір того чи іншого підходу залишається

за підприємством. Але, обравши певний підхід, бажано зафіксувати цей факт у внутрішньому розпорядженні (інструкції, обліковій політиці тощо) та дотримуватись його постійно, з року в рік.

Визначення с/г продукції власного виробництва для обчислення співвідношення 75/25 відбувається:

- ✓ З врахуванням урожайності, заявленої виробником;
- ✓ З врахуванням договорів купівлі (продажу) сільгосппродукції.

Сільгосппродукція має підпадати під товарні визначення груп 1 – 24 УКТ ЗЕД та бути вирощена (відгодована, виловлена, перероблена тощо) безпосередньо даним підприємством.

Звичайні ціни. Цей аспект є актуальним для холдингів, які централізують закупівлю готової продукції у господарств із наступним її продажем кінцевому покупцю (наразі практикується тільки з реалізацією на експорт, оскільки покупці в Україні надають перевагу прямій закупівлі у господарств заради збереження права на ПДВ при наступній реалізації у зв'язку з обмеженнями, тимчасово встановленими Податковим Кодексом України).

Супутні послуги, наприклад, послуги обробітку ґрунту для сторонніх осіб тощо. Будь-які інші продажі, що безпосередньо не належать до сільгосппродукції (наприклад, добрив, запчастин), не включаються до розрахунку питомої ваги реалізованої власної продукції.

Сільгоспвиробництво, завдяки застосуванню спрощеної системи оподаткування, на сьогоднішній день є своєрідним «офшором». Завдяки низьким ставкам оподаткування, підприємства сільськогосподарського сектору мають змогу спрямовувати більше коштів на модернізацію та розвиток виробництва і, як наслідок, збільшувати його ефективність.

5.2 ПДВ: спеціальний режим

Спеціальний режим сплати податку на додану вартість (ПДВ) для підприємств сільськогосподарського сектору запроваджувався як тимчасовий захід – із метою стимулювання розвитку галузі. Проте, як кажуть, не буває нічого більш сталого, ніж тимчасове. Так трапилося й зі спеціальним режимом: він прижився у податковому законодавстві та продовжує існувати, хоч і з невеликими змінами та уточненнями.

Хто ж має право на спеціальний режим оподаткування ПДВ? Що він собою являє? Який зв'язок між податковим та бухгалтерським обліком: як правильно відобразити ПДВ у обліку? Беручи до уваги той факт, що читачі, напевно, мають багаторічний досвід роботи в сільському господарстві, не будемо акцентувати увагу на всіх деталях застосування спеціального режиму з податку на додану вартість, але зупинимось лише на основних

моментах, які привернули нашу увагу і, очевидно, зацікавлять фахівців.

Згідно із ст. 209.6 ПКУ, претендувати на спеціальний статус платника ПДВ може підприємство, в якого:

✓ Основна діяльність полягає у постачанні вироблених (наданих) сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних засобах, а також на давальницьких умовах

✓ Питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) за попередні 12 послідовних звітних періодів становить не менше 75% (для новостворених підприємств розраховується питома вага вартості за кожним окремим періодом).

Для з'ясування того, що визначається як сільськогосподарські товари (послуги), необхідно звернутись до ст. 209.7 ПКУ: це передусім товарні групи 1–24 УКТ ЗЕД, 4101–4103, 4301 УКТ ЗЕД, а також послуги, отримані в результаті діяльності, на яку поширюється спеціальний режим.

Види діяльності класифіковано за кодами КВЕД.

Тож для визначення сільгоспвиробництва важливо відповідати кожній з ланок, що означає:

Відповідність групі УКТ ЗЕД (щодо продукції) – Дозволений вид за КВЕД (щодо виробничого процесу)

Якщо хоч одна із складових не підходить, застосування спеціального режиму є ризикованим.

Приклад: за матеріалами преси набули розголосу суперечки між працівниками державної податкової служби та підприємствами – виробниками такого специфічного товару, як міцелій (необхідний для вирощування грибів). Оскільки даний вид діяльності не передбачений класифікатором КВЕД, податківці ставили під сумнів можливість застосування спеціального режиму. Інший варіант, коли така діяльність, як виробництво паливних брикетів із соломи, проходить за групою УКТ ЗЕД, але вид діяльності (виробництво) не передбачений класифікатором КВЕД. Те ж саме стосується постачання гною.

Ті підприємства, виробництво яких відповідає всім переліченим вище умовам, можуть застосовувати спеціальний режим сплати ПДВ після відповідної реєстрації в місцевій податковій службі та одержання спеціального свідоцтва платника ПДВ.

Зверніть увагу: у спеціальному свідоцтві фіксуються ті види діяльності, на які поширюється спеціальний режим! Якщо певний вид діяльності не наведений у свідоцтві, то відповідний обіг фіксується в загальній звітній декларації.

Основною особливістю роботи сільгоспвиробників за спеціальним режимом оподаткування ПДВ є те, що суми податкових зобов'язань, нарахованих за певний період, сплачуються на спеціальний рахунок, відкритий в установі банку або казначействі. Перераховані на нього кошти підприємство має право витратити на фінансування будь-яких власних витрат, пов'язаних із сільгоспвиробництвом.

Вичерпного переліку витрат, як і чіткої законодавчої інструкції, на які витрати можуть спрямовуватися кошти зі спеціального рахунка, не існує, тож цей вибір залишається на розсуд підприємства (відповідальної особи).

Зазначимо, що основною вимогою є витрачання коштів із спеціального рахунка на засоби виробництва сільгосппродукції.

Знову ж таки нагадаємо, що у випадках, коли відсутнє однозначне тлумачення тієї чи іншої норми закону, бажано виробити єдину й постійну лінію поведінки, зафіксувати її в обліковій політиці (чи в окремій інструкції) та неухильно й послідовно її дотримуватись.

Якщо за результатами звітнього періоду у підприємства не виникають зобов'язання з ПДВ, а навпаки, підприємство декларує від'ємне значення (тобто податковий кредит перевищує податкові зобов'язання), суми такого перевищення включаються до податкового кредиту наступного періоду.

Права на бюджетне відшкодування сільгоспвиробники зі спеціальним режимом оподаткування ПДВ не мають (окрім сум ПДВ, сплачених постачальникам за виробничі фактори при вирощування продукції, яка спрямовується на експорт з урахуванням правил, встановлених ст. 197.21 ПКУ).

Звертаємо увагу читачів на ще один важливий аспект застосування спеціального режиму ПДВ:

якщо підприємство здійснює операції, які оподатковуються в рамках спеціального режиму, а також ті, які підлягають оподаткуванню за загальною системою, розподіл вхідного податкового кредиту здійснюється, виходячи з частки вартості сільськогосподарських товарів/послуг, які підпадають під спеціальний режим оподаткування, у загальній вартості всіх товарів/послуг, наданих за дванадцять попередніх послідовних звітних (податкових) періодів (ст. 209.15.1 ПКУ).

Наприклад, за дванадцять попередніх місяців загальний обіг становив 100 тис. грн., включаючи 85 тис. грн. – це постачання сільгосппродукції та 15 тис. грн. – це продаж обладнання. Загальна сума податкового кредиту за звітний період становила 70 тис. грн.

Для розподілу сум податкового кредиту між загальною і спеціальною деклараціями маємо визначити питому вагу реалізації сільгосппродукції в загальному обігу: $85 \text{ тис. грн.} / 100 \text{ тис. грн.} = 85 \%$. Тепер, застосувавши одержаний коефіцієнт до загальної суми вхідного податкового кредиту, одержимо суму податкового кредиту за спеціальною декларацією: $70 \text{ тис. грн.} \times 0,85 = 59,5 \text{ тис. грн.}$, цей податковий кредит має бути врахований у спеціальній декларації. Решту – 10,5 тис. грн. – потрібно врахувати у загальній декларації.

Експортні поставки зернових культур товарних позицій 1001–1008 та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 звільнено від оподаткування ПДВ (інформація стосується періоду 2012–2013 рр. З 1 січня 2014 року ПДВ почав відшкодовуватися виробникам та першому покупцеві). У разі експортування сільгосппродукції необхідно контролювати товарні групи за УКТ ЗЕД, за якими здійснено експорт, та відповідно розподіляти вхідний податковий кредит (загальноновиробничого характеру) згідно із співвідношенням оподаткованої та загальної реалізації в попередньому році і наступним коригуванням такого співвідношення за результатами поточного року (стаття 199 ПКУ). Таке коригування підприємство проводить в останньому звітному місяці, виходячи з фактичних річних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Частка вхідного ПДВ, яка відповідає неоподатковуваним операціям, не включається до складу податкового кредиту і має бути віднесена до складу витрат.

За наявності на підприємстві як оподатковуваних, так і звільнених від оподаткування операцій (експорт), а також таких, що підпадають під дію спеціального режиму, і таких, що оподатковуються за загальною системою, підприємство має розподіляти вхідний ПДВ двічі.

Бухгалтерський облік також має свою специфіку, пов'язану зі складністю обчислення податкового кредиту (слід мати на увазі так зване правило першої події: для підтвердження права на податковий кредит обов'язкова наявність податкової накладної від постачальника). Насамперед ідеться про використання транзитних рахунків для обліку податкових зобов'язань / кредиту рахунків 643 і 644. В обліку підприємств, особливо при використанні автоматизованих систем, бухгалтери часто не приділяють достатньої уваги правильному відображенню операцій із податку на додану вартість на

згаданих рахунках. Як результат, статті балансу виявляються завищеними внаслідок того, що залишки по рахунках автоматично потрапляють до балансу (див. приклад балансу з розділу 3). Застосування транзитних рахунків для обліку податку на додану вартість наведено у Таблиці 6.

Таблиця 6. Застосування транзитних рахунків для обліку податку на додану вартість

№	Рахунок бухгалтерського обліку	Застосування
Податкові зобов'язання		
1	6431: Податкові зобов'язання (активний)	Облік податкових зобов'язань відповідно до актів виконаних робіт. Залишок по рахунку означає, що аванси, одержані від покупців ще не закриті відвантаженням товарів (наданням робіт/послуг)
2	6432: Податкові зобов'язання непідтверджені (пасивний)	Оборот по рахунку дорівнює сумі ПДВ-зобов'язань (виписаних податкових накладних). Залишок по рахунку означає наявність податкових зобов'язань, за якими не виписана податкова накладна
Податковий кредит		
1	6441: Податковий кредит (пасивний)	Облік податкового кредиту, відповідно до сплачених авансів (перша подія). Залишок по рахунку означає наявність авансів постачальникам, по яким не відбувся факт поставки.
2	6442: Податковий кредит непідтверджений (активний)	Облік податкового кредиту відповідно до податкових накладних. Обороти дорівнює сумі податкового кредиту (фактично одержаних податкових накладних). Залишок по рахунку означає наявність податкового кредиту, який не підтверджений податковою накладною продавця та не включений до податкової декларації

Розглянемо застосування транзитних рахунків на практичному прикладі (Таблиця 7).

Таблиця 7. Облік податкового кредиту з ПДВ із використанням аналітичних рахунків

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Д-т	К-т	
I. Перша подія – списання коштів із банківського рахунка (передоплата)			
1. Перераховано грошові кошти в рахунок передоплати постачальнику за матеріали	371	311	4 800
2. Відображено суму, яка відноситься до податкового кредиту (відсутня податкова накладна або неналежно оформлена)	6442	6441	800
3.1 Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4 000
3.2 Закрито ПДВ на аванси (не підтверджені поставкою)	6441	631	800
4. Отримано податкову накладну і відображено податковий кредит до включення в декларацію	6412	6442	800
6. Здійснено взаємозалік за рахунками	631	371	4 800
II. Перша подія – отримання матеріалів від постачальника			
1. Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	4 800
2. Відображено суму, яка відноситься до податкового кредиту (відсутня або неналежно оформлена податкова накладна)	6442	631	800
3. Перераховано заборгованість із поточного рахунка	631	311	4 800
4. Відображено суму податкового кредиту за ПДВ (отримано податкову накладну)	6412	6442	800

Аналогічно виконується й облік податкових зобов'язань: при одержанні передоплати від покупця сума податкових зобов'язань відображається проводкою Д 6431 К 6432; одночасно виписана накладна і сформовані податкові зобов'язання будуть відображені проводкою Д 6432 К 6412. У момент реалізації (виписки відповідного документа: видаткової накладної, акта виконаних робіт тощо) буде закрито рахунок 6431 проводкою Д 702 (703) К 6431.

Облік податку на додану вартість за спеціальним режимом також має свої особливості: суми, перераховані на спеціальний рахунок, відображаються у складі доходу як цільове фінансування. Кореспонденція рахунків по обліку використання ПДВ за спеціальним режимом відображена в Табл. 8.

Таблиця 8. Кореспонденція рахунків: облік використання ПДВ за спеціальним режимом

Кореспонденція бухгалтерських рахунків	Коментар
Д 313 Спеціальний рахунок ПДВ К 311 Поточний рахунок	Оплата податкових зобов'язань на спеціальний рахунок
Д 6412 Податок на додану вартість К 48 Цільове фінансування Д 48 Цільове фінансування К 719 Інші доходи від операційної діяльності	Включена до доходів періоду позитивна різниця між сумами нарахованих податкових зобов'язань певного періоду та податковим кредитом (Інструкція № 141 від 01.07.1997 р.)

Отже, крім загальних питань, пов'язаних із застосуванням спеціального режиму до податку на додану вартість, наріжним каменем в обліку сільгоспідприємств є бухгалтерський облік ПДВ, а саме, застосування транзитних рахунків та відображення розрахунків з бюджетом.

Суттєву допомогу бухгалтерам у роботі з транзитними рахунками мають надати автоматизовані системи обліку, оскільки при цьому транзитні рахунки обліку ПДВ (643, 644) використовуються автоматично. За умов здійснення коректних базових налаштувань програми та періодичного контролю стану обліку використання транзитних рахунків уже не буде проблемою для бухгалтерів.

Висновки

У зв'язку з активізацією процесів інтеграції України у міжнародну спільноту діяльність вітчизняних підприємств має відповідати загальноприйнятим світовим стандартам ведення бізнесу не лише у царинах якості продукції, правил торгівлі, дотримання інших операційних засад, а й за методами та практиками ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Це винятково важливо для підприємств аграрної галузі – однієї з найважливіших складових економіки країни, яка привертає до себе увагу інвесторів усього світу завдяки своєму бурхливому розвитку, особливо у світлі наростання стурбованості щодо продовольчої безпеки населення земної кулі.

Так склалось, що стан ведення бухгалтерського обліку в малих та середніх сільгосп підприємствах, на жаль, поки що не повною мірою відповідає цим стандартам, що наразі є гострою проблемою. Адже саме господарства таких категорій покликані забезпечити суттєву частку виробництва різноманітної сільгосппродукції України, і саме перед ними розкриваються найбільш вражаючі перспективи для подальшого розвитку. Однією з вагомих передумов такого свідомого, добре спланованого, а значить – ефективного зростання малих та середніх сільгосп підприємств має стати налагодження та ведення ними якісного обліку для забезпечення повсякчасної наявності оперативної та коректної, добре деталізованої фінансової звітності.

Фінансова звітність будь-якої компанії – це «фотокартка» її діяльності, яка повинна адекватно відображати у фінансових звітах усе різноманіття аспектів функціонування підприємства в усіх їх суттєвих деталях. Зокрема, від якості фінансової звітності залежить і те, чи зможе компанія надалі розвиватись та бути конкурентоспроможною не лише на вітчизняному, а й на міжнародних ринках, адже саме на основі аналізу фінансової звітності можуть прийматися рішення про надання кредитів, реструктуризацію платежів, успішну співпрацю, інвестування тощо.

Оскільки фінансову звітність підприємства не можна розглядати окремо від бухгалтерського обліку, який є первинною базою для формування фінансової звітності, можна зробити висновок, що якісний бухгалтерський облік – це не лише вчасна та повна інформація для управління підприємством, а й передумова його подальшого розвитку, який неможливо уявити без співпраці з фінансовими установами та партнерами по бізнесу, без значного розширення агрокредитування всіх господарських потреб.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК 1

Порівняльний баланс підприємства за результатами аудиту, тис. грн.

	Дані підприємства	Дані аудитора		Дані підприємства	Дані аудитора
Актив			Пасив		
I. Необоротні активи			III. Власний капітал		
Незавершені капітальні інвестиції	1 662,1	1 662,1	Статутний капітал	770,2	770,2
Основні засоби:			Інший додатковий капітал	-	-
Залишкова вартість:	15 267,3	15 267,3	Резервний капітал	-	-
Довгострокові біологічні активи	-	-	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	2 792,4	-14 388,4
Залишкова вартість:	321,0	321,0	Неоплачений капітал	-	-
Інші необоротні активи	1 970,3	1 970,3	Всього по розділу III	3 562,6	- 13 618,2
Всього по розділу I	19 220,7	19 220,7			
II. Оборотні активи			IV. Довгострокові зобов'язання	38 768,1	52 625,7
Виробничі запаси	8 356,9	8 356,9			
Поточні біологічні активи	11 277,6	11 277,6	V. Поточні зобов'язання		
Готова продукція	149,9	149,9	Короткострокові кредити	2 000,0	2 000,0
Дебіторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	-	-	Кредиторська заборгованість за товари (роботи, послуги)	2 383,4	2 383,4
Чиста реалізаційна вартість	2 657,6	2 240,3	Аванси одержані	203,6	203,6

Інша поточна дебіторська заборгованість	922,5	20,5	Поточні зобов'язання по розрахункам:		
Грошові кошти	444,1	444,1	з бюджетом	-	-
			по страхуванню	52,3	52,3
Інші оборотні активи	5 740,9	3 737,0	по оплаті праці	124,7	124,7
Всього по розділу II	29 549,5	26 226,3	Інші зобов'язання	1 675,5	1 675,5
III. Витрати майбутніх періодів			Всього по розділу V.	6 439,5	6 439,5
Баланс	48 770,2	45 447,0	Баланс	48 770,2	45 447,0

ДОДАТОК 2**Порівняльна таблиця: уніфікація статей обліку витрат**

Використана аналітика	Уніфікована аналітика	Оборот, Д-т, грн
Пшениця озима	Пшениця озима 2013	195 195,90
Поле №5	Поле №5	1 614,22
Амортизація 234	Амортизація	638,18
Загальновиробничі витрати	Інші загальновиробничі витрати	54,58
Запасні частини, обслуговування транспорту, с/г	Обслуговування і ремонт техніки	345,32
МАТЕРІАЛИ	Інші прями матеріальні витрати	5,28
оплата праці	Пряма заробітна плата (рослинництво)	432,86
ПММ Рослинництво	ПММ - прями	76,92
Роботи та послуги допоміжного виробництва 231	Інші загальновиробничі витрати	2,44
Роботи та послуги сторонніх організацій	Інші загальновиробничі витрати	58,64
Поле №6	Поле №6	5 877,89
Амортизація 234	Амортизація	962,80
Загальновиробничі витрати	Інші загальновиробничі витрати	165,75
Запасні частини, обслуговування транс, с/г	Обслуговування і ремонт техніки	701,49
МАТЕРІАЛИ	Інші прями матеріальні витрати	35,96
Оплата праці	Пряма заробітна плата (рослинництво)	1 276,83
Плата за пай с. ХХХ	Плата за землю	1 694,64
ПММ Рослинництво	ПММ - прями	953,37
реєстрація договорів оренди землі	Плата за землю	21,45
Роботи та послуги допоміжного виробництва 231	Інші прями витрати	3,97
Роботи та послуги сторонніх організацій	Інші загальновиробничі витрати	61,63

ДОДАТОК 3**Облік витрат на виробництво продукції рослинництва. Приблизний список**

Рахунок	Субконто	Вид витрати	Коментарі
231	Насіння	пряма	Насіння, списане на кожне ідентифіковане поле, культуру
231	Добрива	пряма	Добрива, списані на кожне ідентифіковане поле, культуру
231	Засоби захисту	пряма	Засоби захисту, списані на кожне ідентифіковане поле, культуру
231	Зарплата виробничого персоналу у рослинництві	пряма	Заробітна плата, як оплата за виконані роботи, що ідентифіковані щодо кожного окремого поля/культури
231	Нарахування на зарплату виробничого персоналу у рослинництві	пряма	Нараховані податки/збори на пряму заробітну плату
231	Паливно-мастильні матеріали	пряма	Використання ПММ може бути чітко віднесене на ідентифіковане поле/культуру
231	Орендна плата за паї	пряма	Орендна плата за паї, що може бути чітко віднесена на ідентифіковане поле
231	Орендна плата за землю	пряма	Орендна плата за землю, що сплачується державі і може бути чітко віднесена на ідентифіковане поле
231	Інші прямі витрати	пряма	Інші послуги/роботи/матеріали, використання яких може бути чітко ідентифіковане з кожним окремим полем/культурою. Страхування посівів, якщо чітко ідентифікується
911	Амортизація виробничого обладнання	загальновиробнича	Амортизація основних засобів, що використовуються у рослинництві
911	Оренда с/г техніки	загальновиробнича	Оренда обладнання

911	Витрати на утримання та ремонт основних засобів	загальновиробнича	Запасні частини, послуги по обслуговуванню тощо
911	Заробітна плата загальновиробничому персоналу	загальновиробнича	Заробітна плата як оплата за виконані роботи, що не ідентифікуються по відношенню до кожного окремого поля/культури
911	Нарахування на загальновиробничу заробітну плату	загальновиробнича	Нараховані податки/збори на загальновиробничу заробітну плату
911	Паливо-мастильні матеріали (дизельне паливо, бензин, мастила)	загальновиробнича	Використання ПММ не може бути чітко віднесене на ідентифіковане поле/культуру
911	Загальновиробничі матеріальні витрати в рослинництві	загальновиробнича	Витрати матеріалів, які не можуть бути прямо віднесені на культуру
911	Інші загальновиробничі витрати	загальновиробнича	Інші витрати, які не можуть бути прямо віднесені на культуру
911	Фіксований с/г податок	загальновиробнича	Сума фіксованого податку, нарахована за період

ДОДАТОК 4**Приблизний перелік статей доходів та витрат та відповідні рахунки обліку**

Рахунок БО	Стаття доходів/ витрат	Об'єкт обліку	Коментар
Доходи			
7011	Дохід від реалізації готової продукції – рослинництво	У розрізі видів продукції	Відображає дохід від реалізації продукції рослинництва власного виробництва. Одночасно з собівартістю по рахунку 9011
7012	Дохід від реалізації готової продукції – тваринництво	У розрізі видів продукції	Відображає дохід від реалізації продукції тваринництва власного виробництва. Одночасно з собівартістю по рахунку 9012
702	Дохід від реалізації товарів	У розрізі видів товарів	Відображає дохід від реалізації <u>покупних</u> товарів <u>без їх додаткової обробки</u> на підприємстві. Одночасно з собівартістю по рахунку 902
703	Дохід від реалізації робіт/послуг	У розрізі видів робіт/послуг	Відображає дохід від надання робіт/послуг стороннім замовникам
704	Вирахування з доходу	У розрізі номенклатурних груп	Відображає коригування доходу у разі повернення
711	Дохід від реалізації іноземної валюти		Відображає позитивну різницю між доходом від продажу валюти та її собівартістю
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	У розрізі номенклатурних груп	Відображається дохід від реалізації необоротних активів (основних засобів, МНМА)
713	Дохід від операційної оренди активів	У розрізі об'єктів	Відображається дохід від здавання об'єктів у операційну оренду
714	Дохід від операційної курсової різниці		Відображається позитивна курсова різниця по переоцінці валютних статей
715	Одержані штрафи, пені, неустойки		Відображаються одержані штрафи, пені, неустойки
716	Відшкодування раніше списаних активів		Відображається дохід від одержаної компенсації (наприклад, відшкодування матеріально-відповідальною особою)

717	Дохід від списання кредиторської заборгованості		Відображається дохід від списаної кредиторської заборгованості (минул термін позовної давності, зміна компенсації вартості)
718	Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів		Дохід, визначений за справедливою вартістю активу
719	Інші доходи		Відображаються інші доходи, не враховані раніше
732	Відсотки одержані		Відображаються відсотки одержані
74	Інші доходи	У розрізі субрахунків	Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, ЦМК, неопераційної курсової різниці
75	Надзвичайні доходи	У розрізі субрахунків	Доходи від надзвичайних подій: відшкодування збитків
Витрати			
9011	Собівартість реалізованої готової продукції – рослинництво	У розрізі номенклатурних груп	Відображається собівартість реалізованої продукції власного виробництва (одночасно з доходом по рах. 7011)
9012	Собівартість реалізованої готової продукції – тваринництво	У розрізі номенклатурних груп	Відображається собівартість реалізованої продукції власного виробництва (одночасно з доходом по рах. 7012)
902	Собівартість реалізованих товарів	У розрізі номенклатурних груп	Відображається собівартість реалізованих товарів (одночасно з доходом по рах. 702)
903	Собівартість реалізованих робіт (послуг)		Відображається собівартість реалізованих робіт (послуг) (одночасно з доходом по рах. 703)
911	Загальновиробничі витрати (рослинництво)	У розрізі статей затрат	Загальновиробничі витрати у рослинництві
912	Загальновиробничі витрати (тваринництво)	У розрізі статей затрат	Загальновиробничі витрати у тваринництві
92	Адміністративні витрати: у розрізі наступних статей затрат		Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом
	Заробітна плата адміністративного персоналу		Нарахована заробітна плата, премії, надбавки

	Нарахування на ФОТ адміністративного персоналу		Нарахування ЄСВ на з/пл., премії, надбавки
	Інші витрати на персонал		Витрати на відрядження, особисте страхування
	Послуги зв'язку		Оплата телефонного зв'язку, Інтернету, поштових послуг
	Обслуговування офісу		Канцтовари, господарчі товари
	Консультаційні послуги		Послуги сторонніх організацій
	Податки та обов'язкові платежі		Обов'язкові платежі державним органам, податки
	Страхування		Страхування відповідальності, майна тощо
	Обслуговування та ремонт		Обслуговування та ремонт офісного обладнання
	Амортизація		Амортизація не виробничих основних засобів
	Послуги банку		
	Інші адміністративні витрати		
93	Витрати на збут	У розрізі статей витрат	Витрати, пов'язані зі збутом продукції
942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	У розрізі статей витрат	Відображає позитивну різницю між доходом від продажу валюти та її собівартістю
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	У розрізі статей витрат	Відображає собівартість реалізованих виробничих запасів (кореспонденція з рахунком 201, 208)
944	Сумнівні та безнадійні борги	У розрізі статей витрат	Відображає витрати від списання сумнівних боргів (кореспонденція з рахунком 381)
946	Витрати від знецінення запасів	У розрізі статей витрат	Витрати від зниження вартості запасів: за результатами переоцінки
947	Нестачі і витрати від псування цінностей	У розрізі статей витрат	Витрати від списання недостач, зіпсованих запасів
948	Визнані штрафи, пені, неустойки	У розрізі статей витрат	Витрати на оплату штрафів, пені
949	Інші витрати операційної діяльності	У розрізі статей витрат	Інші витрати, що не ввійшли до перелічених вище статей
951	Відсотки за кредит	У розрізі статей витрат	Відсотки нараховані, згідно з умовами кредитних договорів

952	Інші фінансові витрати	У розрізі статей витрат	Інші витрати фінансової діяльності
963	Втрати від інвестицій у дочірні підприємства	У розрізі статей витрат	Втрати від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі
97	Інші витрати	У розрізі статей витрат	Інші витрати: собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, ЦМК, неопераційної курсової різниці. Одночасно з відображенням доходу по відповідному субрахунку рахунка 74
99	Надзвичайні витрати	У розрізі статей витрат	Надзвичайні витрати: витрати, спричинені стихійними лихами, форс-мажорними обставинами

