

УДК 631.162:339.15

Потривасва Н.В.*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку й оподаткування
Миколаївського національного аграрного університету***Христенко О.О.***студентка
Миколаївського національного аграрного університету***Гавалешко К.О.***студентка
Миколаївського національного аграрного університету***ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ****FEATURES OF FORMATION AND ACCOUNTING OF INCOME FROM THE REALIZATION OF AGRICULTURAL PRODUCTS: THEORETICAL ASPECTS****АНОТАЦІЯ**

У статті наведено результати дослідження питань формування доходу від реалізації сільськогосподарської продукції з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Доведено, що дохід від реалізації сільськогосподарської продукції є пріоритетним видом доходів аграрних товаровиробників, облік якого потребує подальшого нормативного та методичного врегулювання. Висвітлено зміст облікової політики щодо обліку доходу від реалізації продукції. Розкрито особливості первинного оформлення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання. Обґрунтовано перспективи удосконалення механізму формування доходів підприємства.

Ключові слова: дохід, визнання доходу, оцінка доходу, класифікація, бухгалтерський облік, фінансовий аналіз.

АННОТАЦИЯ

В статье приведены результаты исследования вопросов формирования дохода от реализации сельскохозяйственной продукции с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности. Доказано, что доход от реализации сельскохозяйственной продукции является приоритетным видом доходов аграрных товаропроизводителей, учет которого требует дальнейшего нормативного и методического регулирования. Освещено содержание учетной политики по учету дохода от реализации продукции. Раскрыты особенности первичного отражения дохода от реализации сельскохозяйственной продукции по направлениям ее использования. Обоснованы перспективы совершенствования механизма формирования доходов предприятия.

Ключевые слова: доход, признание дохода, оценка дохода, классификация, бухгалтерский учет, финансовый анализ.

ANNOTATION

The article presents the results of research on the formation of income from the realization of agricultural products taking into account the requirements of international standards of financial reporting. It is proved that the income from the realization of agricultural products is a priority type of income of agricultural commodity producers, and its accounting requires further methodological regulation. The content of the accounting policy concerning accounting of income from realization of products is highlighted. The peculiarities of the initial registration of income from the realization of agricultural products due to the directions of its use are revealed. The prospects of improving of the formation mechanism of the enterprise revenues are substantiated.

Keywords: income, income recognition, income estimation, classification, accounting, financial analysis.

Постановка проблеми. Діяльність сільськогосподарських підприємств спрямована на досягнення певних стратегічних і тактичних цілей, які, як правило, передбачають покращення фінансово-економічних результатів, зокрема збільшення загальної маси прибутку. Успішне функціонування підприємства в поточному періоді є основою його розвитку в майбутньому.

В умовах інтегрування економіки України у світову відбувається трансформація фінансових відносин мікрорівня. Оскільки характерною рисою сьогодення стала велика кількість збиткових підприємств, зростає потреба у дослідженні причинно-наслідкових зв'язків, пов'язаних із процесом формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Виручка від реалізації продукції підприємства є джерелом власних фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення фінансово-господарської діяльності. Їх нестача спричиняє виникнення боргів, що у кінцевому підсумку може привести до фінансової кризи та банкрутства. Зростання фінансових ресурсів значною мірою визначає темпи економічного розвитку суб'єктів господарювання та підвищення життєвого рівня населення. Чинниками, що впливають на фінансові результати у різних організаційно-правових формах господарювання (зокрема, у сільськогосподарських підприємствах), можуть бути наявний порядок їх формування та використання, зміни обсягів виробництва в аграрній сфері, ефективність фінансового менеджменту господарств тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем організації і методології бухгалтерського обліку та контролю доходів від операційної діяльності значну увагу приділили у своїх працях такі вітчизняні вчені, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.В. Дубініна, М.В. Кужельний, І.П. Приходько, П.Т. Саблук, В.К. Савчук,

Н.М. Ткаченко та інші. Нормативна регламентація біологічних перетворень у рослинництві та тваринництві викликала активну наукову дискусію щодо формування доходів і витрат, на вістрі якої перебували Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук. Сьогодні методика обліку наслідків надзвичайних подій набуває все більшої значущості в економічній науці і практиці у зв'язку з явними тенденціями до зростання кількості таких подій у всьому світі.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Віддаючи належне наявному науковому доробку з питань облікового відображення доходів, варто зазначити, що визнання доходів сільськогосподарської діяльності під час отримання продукції власного виробництва, а не після її реалізації дещо спотворює фінансовий результат та не завжди корелює із принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Це зумовлює потребу у проведенні подальших наукових досліджень у цьому напрямі. Також залишаються невирішеними питання щодо формування облікової інформації з урахуванням ризиків, притаманних агропромисловій сфері. Потребує поглибленого дослідження і методика контролю наслідків надзвичайних подій із розробленням відповідних рекомендацій для сільськогосподарських підприємств.

Метою статті є обґрунтування особливостей формування доходу від реалізації сільськогосподарської продукції з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ).

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток ринкової економіки потребує від підприємств України раціонального й економічно обґрунтованого підходу до планування своєї діяльності, до визначення стратегії збільшення доходів підприємства, аналізу й оцінки отриманих результатів. Одним із найголовніших складників стратегії фінансової політики підприємства є політика максимізації доходності.

Важливим фактором розвитку будь-якого підприємства є грошові надходження, що перевищують платежі підприємства. Від наявності або відсутності коштів буде залежати можливість функціонування підприємства, його конкурентоспроможність та фінансовий стан.

Основним джерелом грошових надходжень на підприємство є виручка від звичайної діяльності, яка залежить від галузі діяльності підприємства, її обсягів, упровадження науково-технічних розробок, а отже, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості, поліпшення якості продукції. В умовах розвитку підприємницької діяльності створюються об'єктивні передумови реального втілення у життя зазначених факторів.

Головним складовим елементом доходу у сільськогосподарських підприємствах є дохід від реалізації продукції власного виробництва, а саме

та його частина, яка залишається після вирахування матеріальних, трудових і грошових витрат на виробництво і реалізацію продукції. Тому найважливішим завданням кожного господарюючого суб'єкта є одержання максимального прибутку за найменших витрат шляхом дотримання суворого режиму економії під час витрачання коштів і найбільш ефективного їх використання.

Формування оптимального доходу підприємств у розмірах, необхідних для покриття його поточних витрат, сплати податків і отримання прибутку, що дає змогу забезпечити розширене відтворення, є необхідною умовою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

В Україні, згідно зі ст. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 15 «Дохід», дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [1].

У п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [1].

Визнання доходу і достовірність його оцінка – необхідна інформація для відображення її у фінансовій звітності. Однією з умов визнання доходу від реалізації є передача покупцеві всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на продукцію. МСФЗ 18, на відміну від П(С)БО 15, критерієм визнання доходу від реалізації продукції встановлює передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на продукцію (товар) [2]. Так, наприклад, звичайні гарантійні зобов'язання продавця, будучи ризиком, пов'язаним із правом власності, який несе після продажу продавець, водночас не розглядаються як суттєвий ризик. Такі незначні ризики не заважають продавцю визнавати дохід.

П(С)БО 15 поширюється тільки на доходи підприємств від звичайної діяльності. Однак цей стандарт не поширюється і на деякі доходи від звичайної діяльності, такі як доходи від оренди, доходи за контрактами на надання послуг у сфері будівництва та інші доходи, перелічені у пункті 3 зазначеного стандарту.

Виробничий процес у сільськогосподарських підприємств складається з робіт, які викону-

ються в різні періоди року. Він містить такі комплекси робіт, як підготовка ґрунту, посів (посадка), догляд за посівами, збирання урожаю тощо. Кожний із цих комплексів містить багато видів робіт. Тому бухгалтерський облік повинен давати інформацію про хід виконання сільськогосподарських робіт.

Документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у форматі Наказу про облікову політику, який є своєрідним внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Доцільно розглянути зміст облікової політики щодо обліку доходу від реалізації продукції (рис. 1).

Виплата заробітної плати працівникам натурою, реалізація продукції в рахунок оплати паю

та покупцям все ще залишаються актуальними напрямками використання сільськогосподарської продукції для аграрних підприємств. Зважаючи на притаманні аграрним товаровиробникам особливості руху виробленої продукції, доцільним вважаємо навести і пов'язане з ним первинне оформлення досліджуваного доходу.

Розглянемо первинний облік доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання (рис. 2).

Дослідивши особливості нормативно-правової бази з обліку доходів, наведемо порівняльну характеристику визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі МСБО) та П(С)БО (рис. 3).

Як бачимо, П(С)БО 15 «Дохід» щодо визнання, класифікації та оцінки доходів ґрунтується

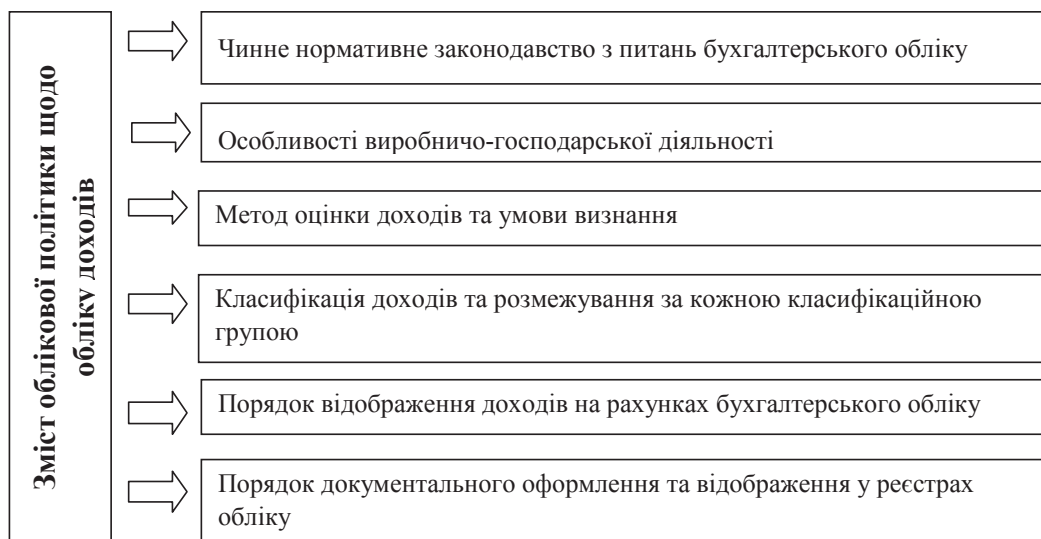


Рис. 1. Зміст облікової політики щодо обліку доходу від реалізації продукції
Джерело: побудовано автором з використанням [3]

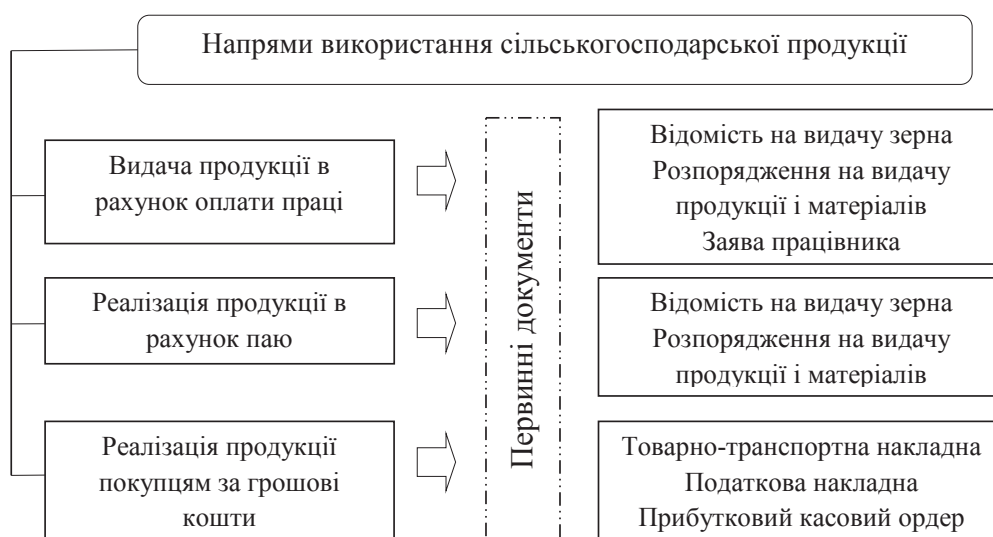


Рис. 2. Особливості первинного оформлення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання
Джерело: авторська розробка

на положеннях МСБО, одночасно залишаючись нетотожним йому. Це вимагає вирішення проблеми уніфікації національної системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На прикладі бухгалтерських операцій, які виникли внаслідок реалізації озимої пшениці, прослідкуємо відображення доходу від реалізації та його відображення на рахунках обліку (табл. 1).

Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця. Оплата за реалізовану продукцію може здійснюватися у момент передачі покупцю, після відвантаження продукції (наступна оплата) або до відвантаження продукції (попередня оплата). У нашому прикладі спочатку була відвантажена продукція покупцю, а кошти отримані на рахунок пізніше. Попереднє відвантаження продукції з подальшою оплатою можливе лише за відносин купівлі-продажу з покупцями, які мають високий рівень ділової активності на ринку сільськогосподарської продукції.

Доходи від реалізації відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів [4; 5]. При цьому для визначення фінансового результату звітного періоду варто порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Підвищення дохідності діяльності займає дедалі значущіші позиції у системі цілей підприємства. Сучасні вчені і практики стверджують, що одержання доходу є метою практично всіх підприємств [6, с. 84; 7, с. 75].

Планомірно комбінуючи ресурси підприємства, у сучасних умовах необхідно проводити значну роботу щодо раціональної організації його діяльності відповідно до вимог ринку, обґрунтованості планових обсягів показників, зниження рівня витрат, підвищення дохідності і рентабельності діяльності сільгосппідприємства. Правильне визначення, оформлення, оцінка й облік доходів від реалізації продукції безпосередньо впливають на престижність і рентабельність аграрного товаровиробника.

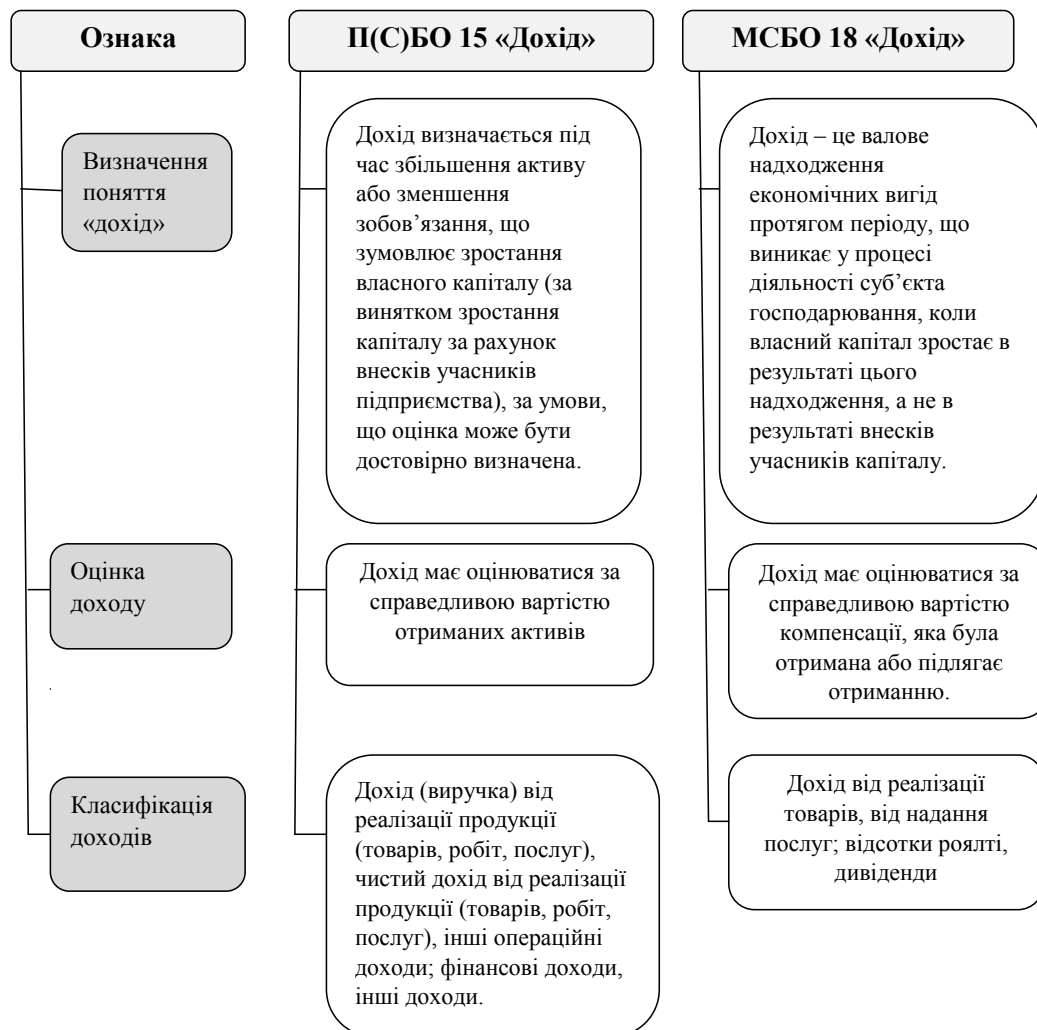


Рис. 3. Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» щодо визнання, класифікації та оцінки доходів діяльності підприємства

Джерело: побудовано з використанням [1; 2]

Таблиця 1

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій
щодо доходів від реалізації продукції**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Д-т	К-т
1. Реалізація продукції стороннім організаціям		
Відвантажено пшеницю для реалізації	361	701
Відображено виникнення податкового зобов'язання із ПДВ	701	641
Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791
Відображено повну собівартість реалізованої пшениці	901	271
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції	791	901
Одержано грошові кошти від покупця	311	361
2. Реалізація продукції в рахунок оплати праці		
Нараховано дохід від реалізації продукції	661	701
Нараховано податкове зобов'язання із ПДВ	701	64
Відображено повну собівартість реалізованої продукції	901	27
Списання доходів на фінансовий результат від продажу продукції	701	791
Списання собівартості реалізованої продукції	791	901

Джерело: побудовано з використанням [8]

Під час організації формування та розподілу доходу необхідно враховувати розміри аграрного підприємства, форму власності, організаційно-правову форму господарювання, кількість засновників товариства тощо. Вважаємо за доцільне кожному сільськогосподарському підприємству систематично проводити аналіз формування доходу задля поглиблення знань про його складники та основні тенденції їх зміни. При цьому основним завданням фінансового планування у сільськогосподарському підприємстві повинно бути виявлення та мобілізація резервів збільшення доходу за рахунок раціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Покращення стану реалізації, на наш погляд, можливе також за умови пошуку більш вигідних бізнес-партнерів зі збуту товарної продукції або покращення якості послуг під час обслуговування споживачів.

З метою забезпечення економічної безпеки аграрного підприємства під час формування доходу від реалізації сільськогосподарської продукції насамперед необхідно враховувати рівень розвитку конкурентного середовища, що може впливати на обсяг та відновлення виробничого потенціалу підприємства, а також соціальний аспект.

Найголовнішим у процесі вдосконалення механізму формування доходів підприємства є аналіз прибутковості. Одним із найефективніших і водночас найпростіших методів фінансового аналізу, який використовується для оперативного і стратегічного планування прибутку, є операційний аналіз «витрати-обсяг-прибуток» («Costs-Volume-Profit»), він дає змогу відстежувати залежність фінансових результатів від витрат і обсягів виробництва або реалізації. Основна мета цього виду аналізу (який зазвичай характеризують як аналіз беззбитковості) – встановити, що відбудеться з фінансовими результатами, якщо визначений рівень продуктивності, обсягу виробництва,

витрат змінюватиметься. Ця інформація має виняткове значення для керівництва підприємства, тому що знання залежності між такими факторами, як сукупний дохід від продажу, сукупні витрати, прибуток, вихід продукції (обсяг виробництва), дає змогу визначити критичний рівень випуску продукції, за якого прибуток буде максимальним, або рівень, за якого не буде ні прибутку, ні збитків (тобто точку беззбитковості). Переваги цієї методики полягають у тому, що аналіз можна зробити як за квартал, так і за півріччя, а також за результатами річної діяльності.

Висновки. Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції є пріоритетним видом доходів аграрних товаровиробників, облікове відображення якого потребує подальшого нормативного і методичного врегулювання. Наказ про облікову політику є внутрішнім нормативним документом, що регулює організацію облікового процесу підприємства, зокрема й обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції. До розповсюджених напрямів використання сільськогосподарської продукції в аграрних підприємствах належить виплата заробітної плати працівникам натурою, реалізація продукції в рахунок оплати паю та реалізація покупцям за грошові кошти. Аналіз та порівняння П(С)БО 15 та МСБО 18 щодо визнання, класифікації та оцінки доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для розроблення та методичного удосконалення облікового забезпечення доходів від реалізації сільськогосподарської продукції. Під час формування доходу варто зважати на розміри сільськогосподарського підприємства, його форму власності, організаційно-правову форму господарювання тощо. Найголовнішим в удосконаленні механізму формування доходів підприємства є використання аналізу прибутковості. При цьому операційний аналіз «витрати – обсяг – прибуток» дасть змогу

контролювати вплив витрат і обсягів виробництва або реалізації на фінансові результати діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р., № 290. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2013 р. № 433. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Дубініна М.В. Управління інформаційною системою обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств / М.В. Дубініна, Л.М. Вишенська // Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету. – 2015. – № 1 (55). – С. 83-85.
7. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування / І.П. Приходько // Економіка та держава. – травень 2013. – № 5. – С.73-77.
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>