

ВЕРИГА, Ю.А.,

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ПРОХАР Н.В.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ В АГРОФОРМУВАННЯХ

Розкрито історичний аспект удосконалення структури Звіту про фінансові результати й розглянуто форми звіту, що використовуються у зарубіжній практиці. Запропоновано формат Звіту про фінансові результати, що містить інформацію про прибутки (збитки) від реалізації, зміни цін, володіння активами й впливу інших об'єктивних чинників.

Рассмотрено исторический аспект совершенствования структуры Отчета о финансовых результатах и формы отчета, которые используются в зарубежной практике. Предложено формат Отчета о финансовых результатах, который содержит информацию о прибылях (убытках) от реализации, изменения цен, операций владения активами и влияния других факторов.

Постановка проблеми. Одним із найважливіших економічних показників, що характеризує ефективність діяльності агроформувань, є фінансовий результат, який становить різницю доходів і витрат та відображається у звіті з однойменною назвою. Однак, у Звіті про фінансові результати не знаходять відображення витрати на виробництво готової продукції, які становлять значну частину поточних витрат підприємства й розшифровуються у статистичній звітності „Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств”. Крім того, аналіз джерел формування фінансових результатів агроформувань свідчить про значну питому вагу (більше 80%) доходів і витрат саме від операційної діяльності, що потребує відповідного перегрупування інформації в Звіті про фінансові результати.

Аналіз досліджень і публікацій. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку й звітності про фінансові результати в агроформуваннях знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як Ф.Ф. Бугинець, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, П.Л. Сук, П.Я. Хомин, Л.С. Шатковська та інших. Дослідження окремих аспектів бухгалтерського відображення фінансових результатів здійснено у кандидатських дисертаціях О.В. Будько, О.В. Гарашенко, О.М. Єремян, Т.В. Калайтан, Г.М. Курило, Я.В. Лебедзевич, Л.І. Лежненко, І.В. Перезової, Д.Є. Свідерського, Д.А. Янок та інших. Однак ряд проблем, пов'язаних із накопиченням та відображенням у фінансовій звітності інформації про прибутки (збитки) залишаються недостатньо розробленими та вимагають вирішення з урахуванням галузевих особливостей бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розкриття методики заповнення Звіту про фінансові результати та визначення напрямів її удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати сільськогосподарського підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначено П(С)БО 3 “Звіт про

фінансові результати” [1] та П(С)БО 30 “Біологічні активи” [3], що не суперечать Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Складання Звіту про фінансові результати визначається важливістю ефективного управління підприємством, що потребує повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки) за звітний період. З введенням у дію П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” [1] форма звітності про прибутки й збитки суттєво змінилася в напрямі орієнтації на міжнародні стандарти фінансової звітності, що розширило можливості не тільки аналізу, а й прогнозування результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Порівнявши формати звітів до та після 2000 року, робимо висновок про орієнтацію звітності саме на зовнішніх користувачів інформації, а не тільки на інформаційні запити податкових органів (рис. 1).

Так, у Звіті про фінансові результати за П(С)БО 3 інформація про податок на прибуток наводиться лише в статтях звітності, тоді як до 2000 р. існували окремі розділи: платежі до бюджету; затрати і витрати, що враховуються при обчисленні пільг з податку на прибуток; пільговий прибуток.

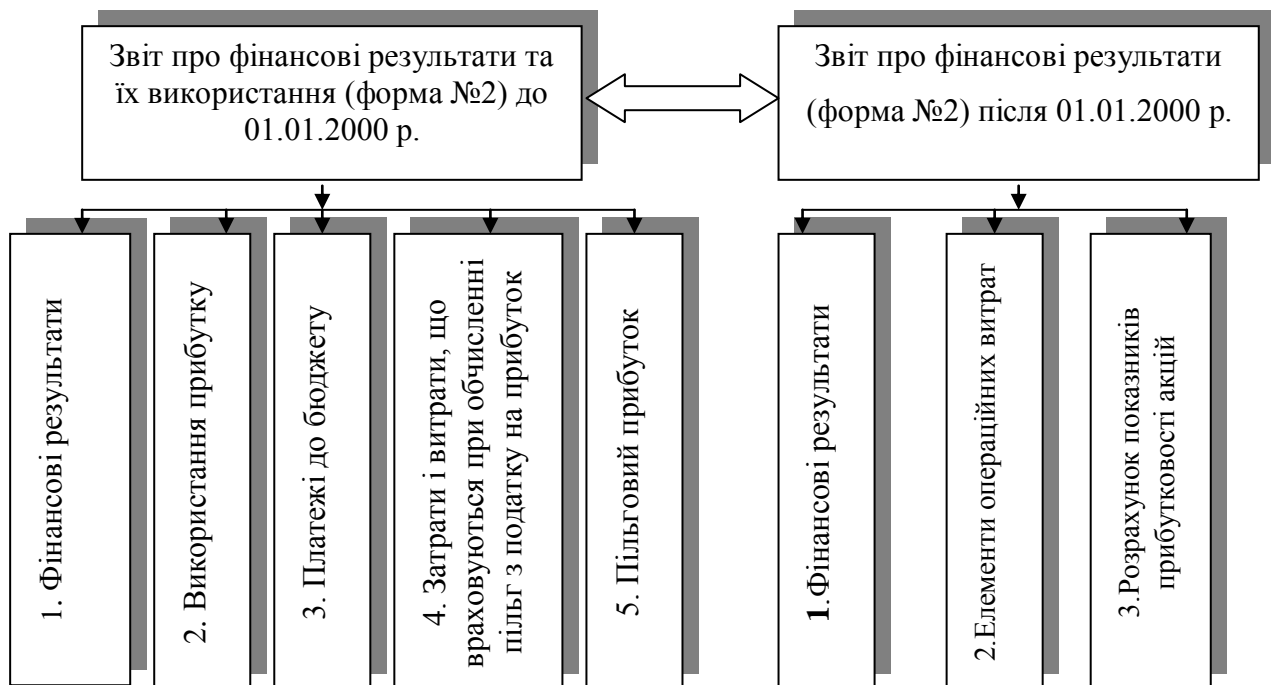


Рис. 1. Порівняння форматів Звіту про фінансові результати

Різниця між податковим та обліковим податком на прибуток виникає через незіставність доходів і валових доходів, витрат і валових витрат, порядку розрахунку амортизації у фінансовому та податковому обліку. Головна відмінність податкового обліку полягає у його фіскальній спрямованості, а тому категорії валових доходів та витрат, на нашу думку, не в повній мірі мають економічний зміст. Так, в економічній теорії до складу витрат включається амортизація, тобто витрати на відновлення основних засобів, у податковому обліку вона виділяється окремо. До того ж, відсотки амортизаційних відрахувань за групами основних фондів найчастіше ніяк не пов'язані зі зменшенням корисності останніх. Незрозумілим є також поділ витрат на відрядження в межах норм та понад норми, витрат на паливно-мастильні матеріали, представницьких витрат тощо у відсотковому відношенні та відповідно їх включення до складу валових витрат. Відмінності між податковим та фінансовим обліком можна розглядати безкінечно, але автори не ставлять перед собою таку мету.

З метою наближення результатів обчислення фінансового та податкового прибутку П(С)БО 17 „Податок на прибуток” [2] введено поняття тимчасових податкових різниць. Вони бувають двох видів. Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах. Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові податкові різниці використовуються для розрахунку відстрочених податкових активів та зобов'язань і пов'язані з різною оцінкою активів та зобов'язань у фінансовому й податковому обліку. На перший погляд, вибір таких різниць позасистемно з реєстрів фінансового обліку чи їх окреме накопичення на рахунках (субрахунках) не становить труднощів. Однак, на практиці через велику кількість здійснених операцій, трудомісткість ручного ведення обліку чи складність налагодження програмного забезпечення під „податкові потреби”, часту зміну податкового законодавства розрахунок податкових різниць суттєво ускладнюється. До того ж, застосування нормативної бази, що регулює ведення фінансового обліку, є проблемним:

- П(С)БО 17 „Податок на прибуток” [2] не містить поняття постійних різниць, тоді як в обліку вони існують та регламентовані чинним законодавством;

- перелік постійних і тимчасових податкових різниць не є вичерпним і може доповнюватися (змінюватися) підприємством;

- надмірна затеоретизованість та відсутність цифрового прикладу у нормативній базі з обліку податкових різниць ускладнює її розуміння бухгалтерами та практичне застосування.

Загалом, за рахунок тимчасових різниць, якщо враховувати тільки їх сальдо, відображене в балансі без зміни впродовж періоду, податок на прибуток за даними фінансового й податкового обліку відрізняється не суттєво, але трудомісткість обліку значно підвищується.

Як зауважує Г. Ямборко [11, с. 20], проблема пристосування реєстрів журнальної форми для ведення податкового обліку і адаптації даних бухгалтерського обліку для складання податкової звітності є важливою і актуальною. Але розбіжності між показниками результатів діяльності за фінансовою і податковою звітністю є досить суттєвими.

Як свідчить зарубіжна практика ведення обліку, розрахунок податкових різниць або відкладене оподаткування має альтернативні варіанти [8, с. 208]:

- відсутнє через співпадання облікових і податкових правил (Греція, Туреччина);
- відкладені податки визначаються тільки при складанні звітності за міжнародними стандартами (Італія, Франція, Швеція, Швейцарія);
- відкладені податки визначаються тільки при зміні методу оподаткування (Бельгія, Данія);

- постійна облікова практика (Великобританія, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Люксембург, Нідерланди, США).

Постійна облікова практика із розрахунком тимчасових податкових різниць країн зарубіжжя передбачає визначення фінансового результату за даними фінансового обліку та його подальше коригування для розрахунку прибутку до оподаткування. Зазначені коригування відображаються у Податковій звірці, найчастіше довільної форми, та не є численними й трудомісткими.

Тому досліджуючи питання узгодження фінансового та податкового обліку в Україні, можемо зазначити наступне:

- оскільки кількість податкових різниць для підприємств є суттєвою, простіше й швидше розрахувати фінансовий результат окремо за методикою фінансового та податкового обліку, ніж відкоригувати зазначені результати;

- зменшенню кількості податкових різниць на початкових етапах реформування системи оподаткування сприятиме визнання доходів і витрат за методикою фінансового обліку, адже на фінансовий результат, що підлягає оподаткуванню, не повинні впливати потоки грошових коштів.

Незалежно від особливостей відображення у фінансовій звітності фінансового та податкового фінансових результатів, у зарубіжних країнах формат Звіту про прибутки та збитки не встановлений на законодавчому рівні, що передбачає його варіативність та гнучкість при прийнятті рішень. Разом з тим, на практиці використовуються дві форми звітності: багато- та одноступенева. Багатоступенева форма передбачає послідовне визначення фінансового результату, тоді як одноступенева дозволяє визначити чистий прибуток, вираховуючи із загальної суми доходів суму понесених витрат [10, с. 123]. В залежності від варіанту подання інформації про витрати Звіт про прибутки та збитки може бути складений за характером витрат чи функціями витрат. Звітність за характером витрат передбачає групування витрат за елементами, а звітність за функціями витрат - за видами діяльності, що включає визначення проміжних фінансових результатів [6, с. 6].

В Україні більшість підприємств, у тому числі й сільськогосподарських, заповнює багатоступеневий формат Звіту про фінансові результати, в якому витрати згруповані за функціями, малі підприємства складають одноступеневий формат вказаного звіту за характером витрат. Зауважимо, що законодавчо встановлена форма звітності серед науковців викликає як критику, так і підтримку. На нашу думку, інформативність звітності про прибутки та збитки не зменшується при уніфікації її форми, однак перегляду потребує саме склад статей звітності. Навпаки, менталітет вітчизняних економістів, що формувався десятиріччями під впливом командно-адміністративної системи, набагато легше сприймає макет звітності з інструкцією щодо її заповнення, ніж власними силами розроблений варіант звіту. До того ж, стандартизація звітності на державному рівні полегшує узагальнення результатів за регіонами країни, галузями господарства тощо.

Як зауважує В.Б. Моссаковський, порівняння показників Звіту про фінансові результати підприємств України свідчить, що: важко порівнювати фінансові результати діяльності звичайних та малих підприємств; використання методики визначення фінансових результатів звичайних підприємств передбачає уособлене існування податкового обліку, де застосовується схема визначення прибутку, характерна для малих підприємств. Тож більш доцільною, на його думку, є методика складання звітності для малих підприємств [9, с. 10].

Таку пропозицію ми вважаємо дещо дискусійною, оскільки більшість підприємств України інформацію про витрати накопичує саме за видами діяльності, а не елементами витрат, до того ж, удосконалення фінансової звітності не повинно слугувати податковим інтересам.

В цілому, як засвідчує С.Ф. Голов, звітність про фінансові результати підприємств України відповідає Четвертій Директиві ЄС. Окремі відмінності пов'язані з більшою деталізацією статей звітності, що не суперечить Директиві [4, с. 12-13]. Однак звітність для малих підприємств України містить дещо узагальнену інформацію про неопераційні доходи та витрати, що пояснюється, на нашу думку, слабким розвитком фондового ринку, а тому й недостатньою поширеністю фінансових та інвестиційних операцій. Крім того, межа віднесення підприємств до малих в Україні, в порівнянні з

іншими країнами, значно занижена, тому більшість підприємств складають звітність за звичайною формою.

Розділ I Звіту про фінансові результати передбачає послідовне визначення прибутку (збитку) за видами діяльності шляхом порівняння доходів і витрат. Однак, у ньому знаходять відображення валовий прибуток (збиток), тобто результат основної діяльності, прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та надзвичайні доходи і витрати, що дають змогу визначити результат надзвичайної діяльності. Тому, на нашу думку, порушується логіка визначення фінансового результату, так як інформація про результати фінансової й інвестиційної діяльності є неповністю розкритою. Погоджуємося з тим, що фінансова та інвестиційна діяльність здійснюється не великою часткою підприємств, у т. ч. й сільськогосподарських, надзвичайні доходи й витрати становлять також несуттєву питому вагу в загальній величині фінансових результатів. До того ж, порівняння статей звітності про прибутки (збитки) України та визначених Четвертою Директивою ЄС дає змогу зробити висновок, що оскільки до доходу не включаються непрямі податки та інші вирахування з доходу, то їх не доцільно наводити у звітності шляхом наступного віднімання. Така позиція врахована при наведенні доходів від неопераційної діяльності.

З введенням у дію П(С)БО 30 „Біологічні активи” фінансовий результат від іншої операційної діяльності повинен враховуватися при прийнятті управлінських рішень, оскільки доходи (витрати) від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів значно перевищуватимуть фінансовий результати від основної діяльності, а тому потребують окремого розшифрування.

Враховуючи релевантний підхід в управлінні фінансовими результатами агроформувань, вважаємо за доцільне запропонувати порядок визначення фінансового результату від реалізації та від впливу інших об'єктивних чинників. Виходячи з цього, у Звіті про фінансові результати доцільно наводити інформацію про фінансові результати від реалізації, зміни цін, володіння активами й від впливу інших чинників. Це, в свою чергу, забезпечить послідовне визначення фінансового результату, який відповідно залежить чи не залежить від здійснених підприємством операцій щодо реалізації. Крім того, фінансовий результат звітного періоду доцільно відкоригувати на помилки минулих періодів, оскільки вони призвели до випадкової зміни величини фінансових результатів.

Запропонована методика визначення чистого прибутку повинна знайти відображення у розділі I. Фінансові результати Звіту про фінансові результати, тоді як другий та третій розділи, на нашу думку, змінювати недоцільно. Розрахунок фінансових результатів з урахуванням релевантного підходу підвищить інформативність звітності, а отже - її використання з метою управління (таблиця 1).

Таблиця 1

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Зміст статті
1	2	3
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг (у т.ч. від операційної оренди активів) за вирахуванням наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків

Продовж. табл. 1

1	2	3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	020	Показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів
Витрати на виробництво готової продукції (робіт, послуг)	025	Довідково наводяться понесені за період виробничі витрати: матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, інші витрати
Валовий прибуток (збиток)	030	Розраховується як різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Дохід від реалізації іноземної валюти	040	Відображається дохід від реалізації іноземної валюти
Собівартість реалізованої іноземної валюти	050	Показується собівартість реалізованої іноземної валюти
Дохід від реалізації інших оборотних активів	060	Відображається дохід від реалізації оборотних активів, крім товарів та готової продукції, за вирахуванням непрямих податків
Собівартість реалізованих інших оборотних активів	070	Показується собівартість реалізованих оборотних активів, крім товарів та готової продукції
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	080	Відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій
Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	090	Показується собівартість реалізованих фінансових інвестицій
Дохід від реалізації необоротних активів	100	Відображається дохід від реалізації основних засобів, нематеріальних активів, майнових комплексів за вирахуванням непрямих податків
Собівартість реалізованих необоротних активів	110	Показується собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів, майнових комплексів
Адміністративні витрати	120	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства
Витрати на збут	130	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією активів
Фінансовий результат від реалізації активів: прибуток	135	Визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), доходу (собівартості) від реалізації іноземної валюти, доходу (собівартості) від реалізації інших оборотних активів, доходу (собівартості) від реалізації фінансових інвестицій, доходу (собівартості) від реалізації необоротних активів, адміністративних витрат та витрат на збут
збиток	140	
Дохід (витрати) від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	150	Показується дохід (витрати) від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції
Дохід (втрати) від операційної курсової різниці	160	Відображається дохід (втрати) від операційної курсової різниці
Дохід (втрати) від курсової різниці від фінансової діяльності	170	Показується дохід (втрати) від курсової різниці від фінансової діяльності

Продовж. табл. 1

1	2	3
Дохід (втрати) від курсової різниці від інвестиційної діяльності	180	Відображається дохід (втрати) від курсової різниці від інвестиційної діяльності
Дохід (втрати) від переоцінки необоротних активів	190	Показується дохід (втрати) від переоцінки необоротних активів
Фінансовий результат від зміни цін: прибуток	195	Визначається як алгебраїчна сума доходу (витрат) від первісного визнання та від зміни вартості активів, доходу (витрат) від операційної курсової різниці, доходу (втрати) від курсової різниці від фінансової та інвестиційної діяльності, доходу витрат від переоцінки необоротних активів
збиток	200	
Дохід (витрати) від фінансової оренди активів	210	Відображаються доходи (витрати) від фінансової оренди активів
Дивіденди одержані	220	Показуються належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
Відсотки одержані	230	Відображаються відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами
Фінансовий результат від володіння активами: прибуток	235	Визначається як алгебраїчна сума доходу (витрат) від фінансової оренди активів, дивідендів одержаних та відсотків одержаних
збиток	240	
Одержані (визнані) штрафи, пені, неустойки	250	Показуються штрафні санкції, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення або визнані економічні санкції за невиконання підприємством законодавства та умов договорів
Витрати на дослідження і розробки	260	Показуються витрати, пов'язані з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство
Дохід (втрати) від участі в капіталі	270	Показуються доходи (втрати) від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі
Відсотки за кредит	280	Показуються витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків
Інші доходи	290	Відображаються доходи від відшкодування раніше списаних активів, від списання зобов'язань, від безоплатно одержаних активів
Інші витрати	300	Показуються нестачі і втрати від спування цінностей, втрати від знецінення запасів, сумнівні та безнадійні борги
Надзвичайні доходи (витрати)	310	Відображаються невідшкодовані втрати від надзвичайних подій, включаючи витрати на запобігання виникненню витрат від стихійного лиха та техногенних аварій, доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій
Фінансовий результат від інших операцій: прибуток	315	Визначається як алгебраїчна сума одержаних (визнаних) штрафних санкцій, витрат на дослідження і розробки, доходу (витрат) від участі в капіталі, відсотків за кредит, інших доходів (витрат), надзвичайних доходів (витрат)
збиток	320	

1	2	3
Фінансовий результат внаслідок виправлення помилок: прибуток	325	Показується фінансовий результат внаслідок виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках
збиток	330	
Фінансовий результат діяльності до оподаткування: прибуток	335	Визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від реалізації активів, від зміни цін, від володіння активами, від інших операцій та фінансового результату внаслідок виправлення помилок
збиток	340	
Податок на прибуток від діяльності підприємства	345	Показується сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від діяльності підприємства
Чистий: прибуток	350	Розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від діяльності до оподаткування та податку з прибутку
збиток	355	

Прибуток, який отриманий у звітному періоді, відповідно до методики формування, дослідженої вище, повинен включати всі витрати та доходи від здійснення операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності. До того ж, кожен елемент прибутку у звітності повинен бути виділеним відповідно до джерел його формування.

Однак в економічній літературі [6, с. 10] існують дві спірні концепції прибутку: поточної операційної діяльності та включення всіх статей, що передбачають різну методику розрахунку прибутку, який в подальшому підлягатиме розподілу.

Прихильники концепції поточної операційної діяльності стверджують, що прибуток повинен відображати тільки доходи й витрати від звичайної (регулярної) діяльності підприємства. Надзвичайні доходи й витрати, які не відображають загальну майбутню доходність підприємства, не повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку „Фінансові результати”, а прямо відноситися на нерозподілений прибуток. У свою чергу, прихильники концепції включення всіх статей мотивують свою позицію тим, що доходи й витрати як від звичайної діяльності, так і від надзвичайних подій впливають на довгострокову доходність підприємства, а тому повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку „Фінансові результати”.

Проаналізовані концепції за умови отримання підприємством надзвичайних доходів і витрат або коригування прибутку на суми доходів та витрат, не відображених у попередніх звітних періодах, призводять до маніпулювання прибутком, який підлягає розподілу. Національним законодавством передбачене використання концепції, близької до концепції включення всіх статей доходів і витрат. Виключення полягає в тому, що сукупні коригування попередніх періодів та зміна облікової політики не впливають на чистий прибуток підприємства, а знаходять відображення у складі нерозподіленого прибутку.

На нашу думку, застосування концепції включення всіх витрат є обґрунтованим для підприємств України, в т. ч. й агроформувань з наступних міркувань:

- надзвичайні доходи й витрати, незалежно від можливості впливу на них прийнятим управлінським рішенням, відносяться до певного звітного періоду, передбачають зміну активів та зобов'язань, що впливає на поточну діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан, тому повинні підпадати під застосування принципу нарахування й відповідності доходів і витрат та відображатися на рахунку „Фінансові результати”;
- оскільки не включення доходів та витрат до рахунку „Фінансові результати” внаслідок помилок минулих років призвело до випадкового перекручення

фінансового результату, то такі коригування обов'язково повинні бути віднесені до рахунку фінансових результатів у наступному періоді, оподатковані відповідно до законодавства та зараховані до складу прибутку, що підлягає розподілу.

Розподіл отриманого прибутку агроформувань визначає напрями його використання відповідно до мети діяльності підприємства та зворотний зв'язок з процесом формування прибутку в наступному періоді. Оскільки досліджувані підприємства відрізняються за організаційно-правовими формами господарювання, системою оподаткування, стадією життєвого циклу тощо, то й методика розподілу прибутку в жодному разі не може бути універсальною для всіх підприємств.

А.Б. Гончаров [5, с. 82–86] виділяє дві групи чинників, які впливають на розподіл прибутку підприємства: зовнішні (правові обмеження, податкова система, норма прибутку на інвестований капітал, зовнішні джерела фінансування, темп інфляції, кон'юнктура ринку) та внутрішні (менталітет власників, рівень рентабельності, внутрішні джерела фінансування, стадія життєвого циклу підприємства, рівень ризику здійснюваних операцій, чисельність персоналу, рівень платоспроможності). Саме вони визначають величину прибутку, який підлягає розподілу та його нерозподілену частину.

В цілому, розподіл отриманого прибутку в сільськогосподарському виробництві передбачає поділ між сторонами, що забезпечують процес його створення.

Спочатку здійснюється розподіл між державою та підприємством. Останнє сплачує різного роду податки до державного бюджету: на рухоме майно, плату за землю, податок на прибуток тощо. Від розподілу прибутку залежить існування держави, що забезпечується через систему державного регулювання фінансуванням розвитку державних програм та обороноздатності країни, утриманням держслужбовців тощо.

У свою чергу, прибуток, що залишився після оподаткування, надходить у повне розпорядження підприємства та використовується згідно з його статутом і рішеннями власників. Але такий розподіл прибутку залежить від конкретних соціально-політичних умов і може регулюватися державою в прямій або непрямій формі, а може і зовсім не регулюватися – в залежності від сфери діяльності, організаційної форми та форми власності підприємства.

З прийняттям положень (стандартів) бухгалтерського обліку традиційне розуміння розподілу прибутку дещо звужується, оскільки створення фондів накопичення та споживання показується у Звіті про фінансові результати опосередковано в розрізі витрат за видами діяльності, а розподіл чистого прибутку знаходить відображення у Звіті про власний капітал.

Чистий прибуток агроформувань може розподілятися за наступним напрямом: поповнення статутного, пайового та резервного капіталу, покриття збитків минулих років, виплата власникам дивідендів чи відсотків на вкладений капітал. Залишкова сума прибутку вважається нерозподіленою та реінвестується в діяльність підприємства. Як зауважують Дональд І. Кізо та Джері Ж. Вейгант [7, с. 55], асигнування нерозподіленого прибутку по своїй суті є перекласифікацією нерозподіленого прибутку для встановленої мети. При асигнуванні не відбувається розподіл грошових коштів, а резервується частина нерозподіленого прибутку, що унеможливує його розподіл.

На думку авторів, у сільськогосподарських формуваннях, враховуючи сезонний характер діяльності, є доцільним виділення у складі нерозподіленого прибутку власне нерозподіленого прибутку та його асигнованої частини, що обліковуватиметься на субрахунок 444 „Прибуток асигнований” і може спрямовуватися на створення

забезпечень, закупівлю насіння на посадкового матеріалу, паливно-мастильних матеріалів, добрив тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована форма Звіту про фінансові результати, на нашу думку, спрощує порядок розрахунку прибутку й збитку в агроформуваннях та є більш інформативною як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Зазначені пропозиції авторів мають практичне значення й забезпечать подальше удосконалення методології обліку фінансових результатів у агроформуваннях.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790.
4. Голов С. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій „Україна - ЄС” / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №4. - С. 7-16.
5. Гончаров А.Б. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник / А.Б. Гончаров. – Харків: ВД „Інжек”, 2003. – 240 с.
6. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень. / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть I. – 496 с.
7. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень. / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть II. – 558 с.
8. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учебное пособие / Т.Н. Малькова. – Спб.: Бизнес-пресса, 2001. – 336 с.
9. Моссаковский В. Концепція обліку в Україні / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 8–13.
10. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; [пер.с англ.]. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
11. Ямборко Г. Проблеми практичного застосування методичних рекомендацій з обліку податкових різниць / Г. Ямборко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 16–20.