

Царук Наталія

к.е.н., доцент

ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут»

м.Ніжин

Україна

АГРАРНІ РОЗПИСКИ: ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ

Розвиток фінансово-економічних відносин в Україні передбачає у тому числі постійний пошук оптимальних джерел фінансування бізнес-активностей суб'єктів господарювання у різних галузях. Особливо актуальними питання забезпечення процесів господарської діяльності фінансовими ресурсами є для сільськогосподарських підприємств, враховуючи сезонність їхньої діяльності та інші суттєві специфічні особливості сільського господарства. В цьому ключі традиційні методи та інструменти забезпечення аграрних товаровиробників необхідними їм засобами не є абсолютно ефективними, враховуючи високу вартість кредитних продуктів та низький рівень довіри аграрників до інших форм залучення позикових коштів. У зв'язку із цим, враховуючи досвід зарубіжних країн, в Україні на законодавчому рівні закріплено можливість забезпечення сільськогосподарського бізнесу коштами та факторами виробництва у позиковому порядку за рахунок впровадження інструментарію аграрних розписок, операції за якими передбачають можливість отримання аграрниками необхідних благ шляхом застави майбутнього врожаю.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про аграрні розписки» [2] під аграрною розпискою розуміється товаророзпорядчий документ, який передбачає безумовне зобов'язання боржника, яке забезпечується заставою, здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених у цьому документі умовах.

Законом України «Про аграрні розписки» встановлено два види аграрних розписок: товарні аграрні розписки та фінансові аграрні розписки.

Товарні аграрні розписки є аграрними розписками, що встановлюють безумовне зобов'язання боржників за цими розписками здійснити постачання узгодженої сільськогосподарської продукції відповідно до кількісних, якісних параметрів з визначенням місця і строку поставки у цій розписці.

Фінансова аграрна розписка є різновидом аграрної розписки, що встановлює безумовне зобов'язання боржника сплатити грошову суму, розмір якої визначається за погодженою боржником і кредитором формулою з урахуванням цін на сільськогосподарську продукцію у визначеній кількості та якості.

Щоби зрозуміти, яким чином операції з аграрними розписками мають бути відображені в бухгалтерському обліку, слід чітко ідентифікувати, які об'єкти обліку співвідносяться з ними. Можливих варіантів лише два:

1. Або аграрні розписки визнаються звичайним зобов'язанням однієї сторони (боржника) та відповідно дебіторською заборгованістю іншої (кредитора за аграрною розпискою);

2. Або аграрні розписки визнаються цінним папером, і в такому разі до них застосовні правила обліку зобов'язань за цінними паперами з використанням відповідних бухгалтерських рахунків.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування [4], для обліку зобов'язань підприємства передбачено рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання» та класу 6 «Поточні зобов'язання».

Отже, облік зобов'язань за аграрними розписками, які видаються на строк, що перевищує 12 календарних місяців з дати балансу, слід вести на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання», а зобов'язання за аграрними розписками, що видаються на строк до 12 календарних місяців з дати балансу, необхідно відображати на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При цьому аналітичний облік зобов'язань за аграрними розписками слід вести, відкривши до рахунку 55 субрахунок 55.1 «Зобов'язання за аграрними розписками» і аналогічний рахунок 685.1 «Зобов'язання за аграрними розписками» – до субрахунку 685 рахунку 68. Записи на цих субрахунках слід вести в розрізі кожної окремої аграрної розписки з відповідним позначенням продукції, яка є предметом застави. Однак ці зобов'язання слід визнавати не на момент укладення договору і видачі аграрної розписки, а лише на момент отримання від кредитора грошових коштів, цінностей або послуг, які є підставою для визнання боргу.

З юридичної точки зору сільськогосподарська продукція, яка вирощена боржником як предмет застави, не може вважатися його власністю. Відповідно така продукція мала би оприбутковуватися з рахунків виробництва на позабалансові рахунки бухгалтерського обліку. Однак при цьому виникають наступні проблеми:

1. Унеможлиблюється закриття рахунку 23 «Виробництво», оскільки незалежно від того, використовується на підприємстві оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю чи за первісною вартістю/собівартістю, витрати на біологічні перетворення мають бути урівноважені проводками по виходу продукції;

2. Стає неможливим закриття рахунків 55.1 та 685.1, на яких відображається вартість отриманих коштів, товарів або послуг від кредитора.

Тому отриману сільськогосподарську продукцію як предмет застави слід відображати на балансових рахунках бухгалтерського обліку аналогічно продукції, щодо якої застава відсутня. Але при цьому для обліку цієї продукції та собівартості її списання слід відкривати до рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського призначення», 90 «Собівартість реалізації» та 70 «Дохід від реалізації» субрахунки для окремого обліку і контролю руху вартості заставлених продуктів. Такий порядок слугує додатковою гарантією відсутності претензій з боку податкових органів щодо статусу цієї сільськогосподарської продукції для цілей справляння єдиного податку IV групи для сільськогосподарських товаровиробників. А для аграріїв, які в якості основи системи оподаткування обрали для себе податок на

прибуток, класичне відображення постачання заставленої сільськогосподарської продукції через рахунки реалізації сприятиме уникненню претензій щодо приховування доходів та завищення витрат у податковому обліку. Окрім того, для цілей нарахування податку на додану вартість поставка заставленої продукції також у будь-якому випадку вважатиметься постачанням, а тому відображення суми ПДВ за дебетом рахунку 70 і кредитом рахунку 641 буде відповідати вимогам Інструкції з бухгалтерського обліку ПДВ [3].

У держателів аграрних розписок, якщо вони зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до чинного в Україні нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, облік дебіторської заборгованості за аграрними розписками, виданими на строк, що перевищує 12 місяців з дати балансу, слід відображати на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» з виділенням субрахунку 18.1 «Зобов'язання дебіторів за аграрними розписками». Дебіторську заборгованість за аграрними розписками, виданими на строк, що не перевищує 12 календарних місяців з дати балансу, слід відображати на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», з виділенням субрахунку 377.1 «Зобов'язання дебіторів за аграрними розписками». Аналогічно обліку заборгованості у боржника, аналітичний облік такої дебіторської заборгованості слід вести у розрізі кожної аграрної розписки. При цьому рахунки 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та 35 «Поточні фінансові інвестиції» з огляду на ті ж міркування, які висловлені щодо рахунків 50, 51, 60, 61 (оскільки фінансові інвестиції передбачають вкладення переважно в цінні папери, а аграрні розписки такими не є), для обліку дебіторської заборгованості за аграрними розписками використовувати не варто.

Отже, облік операцій з аграрними розписками має забезпечуватися в рамках загальновизнаного порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку договірних зобов'язань. Для цього надано пропозиції щодо відкриття бухгалтерських рахунків для обліку господарських активностей, пов'язаних із обігом аграрних розписок.

Список використаних джерел:

1. Коваленко Т. Аграрні розписки: оформлення, видача, обіг та виконання [Електронний ресурс]. // Т. Коваленко. // Режим доступу: <http://agro-business.com.ua/u-pravovomu-poli/1650-agrarni-rozpysky-oformlennia-vydacha-obig-ta-vykonannia.html>.
2. Про аграрні розписки: Закон України від 06.11.2012 р. №5479-VI [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5479-17>.
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141 [Електронний ресурс]. // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
4. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291 [Електронний ресурс]. // Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4185.html.