

Яцух О.О.

кандидат економічних наук, доцент  
Таврійського державного агротехнологічного університету

## ОЦІНКА ДІЮЧОГО МЕХАНІЗМУ ФОРВАРДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*Форвардні операції в аграрному секторі економіки набувають великого практичного значення, оскільки дають можливість залучати в господарську діяльність додаткові фінансові ресурси, проте система їх обліку залишаються недосконалою. У статті на основі критичного аналізу діючого законодавства запропоновано вдосконалення обліку форвардних операцій з урахуванням вимог до їх системи оподаткування. Розглянуто механізм відображення їх у бухгалтерських регістрах та запропоновано введення корективів у системі обліку сторін, які виступають учасниками форвардних відносин.*

**Ключові слова:** форвард, форвардні операції, бухгалтерський облік, бухгалтерські операції, договір поставки майбутнього врожаю, бухгалтерські рахунки.

*Форвардні операції в аграрному секторі економіки приймають велике практичне значення, так як дають можливість привлекать в господарську діяльність додаткові фінансові ресурси, при цьому система їх обліку залишається недосконалою. В статті на основі критичного аналізу діючого законодавства запропоновано вдосконалення обліку форвардних операцій з урахуванням вимог до їх системи оподаткування. Розглянуто механізм відображення їх у бухгалтерських регістрах та запропоновано введення корективів у системі обліку сторін, які виступають учасниками форвардних відносин.*

**Ключевые слова:** форвард, форвардні операції, бухгалтерський облік, бухгалтерські операції, договір поставки майбутнього врожаю, звіт про фінансові результати, аналіз, ефективність, бухгалтерські рахунки.

*Recently, forward operations in the agricultural sector become practical, while in this area the tax burden increases due to the abolition of preferential taxation, which has weakened the requirements for accounting, accrual and payment of taxes.*

*Taking into account the current legislation, the accounting of forward transactions with the indication of shortcomings in the system of taxation of such operations is proposed in this article. The mechanism of their reflection in the accounting registers is considered, the introduction of corrections in the accounts of the parties, who act as participants of forward relations, is proposed.*

**Keywords:** forward, forward operations, accounting, accounting transactions, contract for the supply of future harvest, statement of financial results, accounting accounts.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Форвардні операції – це цивільно-правове поняття, яке застосовується у багатьох країнах як правовий інститут, проте в Україні він не набув широкого розповсюдження. Сьогодні форвардні угоди починають використовувати в сільському господарстві, але порядок ведення обліку таких операцій не до кінця визначений, тому, враховуючи нові методи використання залучення коштів у господарську діяльність, необхідно деталізовано обліковувати такі операції для здійснення подальшого аналізу ефективності їх використання

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Проблемами організації та проведення форвардних операцій на підприємствах аграрного сектору України займалися В.П. Гмиря, Х. Григор'єва, М.Я. Дем'яненко, Ю.А. Лупенко, М.Й. Малік, Л.О. Примостка, О.В. Тодоров, П.Т. Саблук, В.В. Фещенко, В.М. Шелудько та ін., проте сучасний діючий механізм проведення форвардних операцій потребує його подальшого широкого вивчення.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті, враховуючи важливе

значення форвардних операцій для агропромислового товаровиробника, є запропоновані рекомендації введення достовірного обліку щодо укладання договорів поставки майбутнього врожаю на товарних біржах, аналіз подачі документів до аграрної біржі для підписання форвардного контракту, що дасть змогу в подальшому здійснити науковий, практичний аналіз таких операцій. Дуже важливими є аналіз обліку, аналіз форвардних операцій, їх ефективність для учасників сторін та своєчасність, правильність нарахування та сплата податків на всіх етапах відносин.

Відповідно до вказаної мети, для даного дослідження визначаються завдання:

- проаналізувати нормативно-правові акти України, які регулюють юридичну природу та порядок укладення біржових форвардних договорів;
- з'ясувати ведення обліку форвардних операцій із дотриманням законодавчих вимог;
- проаналізувати підготовчий та розрахунковий періоди форвардних договорів;
- запропонувати механізм обліку форвардних операцій на всіх етапах його здійснення з дотриманням вимог чинного законодавства, у тому числі Податкового кодексу України.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На основну увагу сьогодні безперечно заслуговують такі інструменти фінансово-кредитного механізму, як форвардні операції, що пов'язані із закупівлею зерна. У всіх «зернових» державах сьогодні працюють спеціальні ринкові інститути (тобто біржі), давно відпрацьовані методи фінансування, товарного кредитування, страхування ризику, механізми просування зерна під час експорту, які не розвинені в Україні. При цьому одними з головних інструментів, що дають змогу стабілізувати виробництво зерна і внутрішній ринок у цілому, є форвардні і ф'ючерсні операції [13].

Оскільки виробництво зерна є стратегічно важливим завданням, то ключова роль у регулюванні стану зернового ринку повинна відводитися саме державі. Розроблення та вибір державою пріоритетних напрямів розвитку, а також методів управління на ринку зерна повинні базуватися на врахуванні наявних проблем у цій галузі та досвіду провідних держав – експортерів зерна на світовому ринку, таких як США, Франція, Канада, Росія, Аргентина та ін. Так, заслуговує на увагу практика застосуван-

ня заставних цін на зернові, яка взяла свій початок у 30-ті роки ХХ ст. у США, де була створена урядова організація – Товарно-кредитна корпорація (Commodity Credit Corporation, далі – ТКК). Діяльність ТКК була побудована на тісному співробітництві з Агентством з обслуговування фермерів та Міністерством сільського господарства США. Основною метою цих організацій була підтримка та захист на державному рівні інтересів вітчизняних фермерів, у тому числі захист від ризику їх банкрутства [18].

Форвард (forward), або форвардний контракт, – це угода між двома сторонами, за якою одна сторона зобов'язується у визначений момент часу в майбутньому продати певний базовий актив, а друга – купити цей актив за ціною та на умовах, зафіксованих в угоді, на визначену дату в майбутньому. Всі умови форвардного контракту визначаються контрагентами в момент його укладання, тобто наперед. Такі контракти відносять до твердих строкових угод, тобто вони є обов'язковими до виконання обома контрагентами. При цьому форварди належать до позабіржових деривативів оскільки передбачають індивідуальні умови укладання контракту.

Ціну активу, зафіксовану у форвардному контракті, називають ціною поставки, або форвардною. Що ближче дати поставки, то меншою є різниця між цінами на ринку спот і форвардними цінами. Базовими активами у форвардних контрактах можуть виступати різноманітні матеріальні або фінансові активи, валюта, процентні ставки, біржові індекси тощо [17].

Створення Аграрного фонду та запровадження механізму аграрних інтервенцій, безперечно, є раціональним кроком до створення цивілізованих ринкових відносин в аграрній сфері України, а також до забезпечення участі держави в регулюванні ціноутворення на аграрному ринку. Фундаментальною основою будь-якої інтервенції є втручання у процеси, що відбуваються у суспільстві, природі або економіці, для їх якісної зміни із застосуванням відповідних механізмів і ресурсів. Відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства» (1877–15) [1], аграрна інтервенція по своїй суті є економічною та призначена для втручання держави виключно в процеси ціноутворення на аграрному ринку. Ресурсами аграрної інтервенції є фінанси і товар, механізмом – біржові торги.

Отже, на законодавчому рівні все впроваджено згідно з науково-практичними рекомендаціями. Але якщо порівняти практику впровадження державної аграрної інтервенції з фундаментальними основами та з тими ж науково-практичними рекомендаціями, виходить зовсім інше [20].

Загальні положення щодо організації і проведення форвардних закупівель регламентуються Господарським кодексом України, законами України «Про зерно та ринок зерна» від 4 липня 2002 р. [2] та «Про державну підтримку сільського господарства» від 24 червня 2004 р. [1]. Законом України «Про державну підтримку сільського господарства» передбачено, що підтримка сільськогосподарських товаровиробників незалежно від виду та обсягу продукції, яку вони виробляють, може надаватися шляхом застосування державних форвардних закупівель зерна на організованому аграрному ринку України. Своєю чергою, державну політику щодо розвитку ринку зерна як пріоритетного сектору економіки агропромислового комплексу країни визначає Закон України «Про зерно та ринок зерна», який спрямований на створення правових, економічних та організаційних умов конкурентоспроможного виробництва і формування ринку зерна для забезпечення внутрішніх потреб держави у зерні, нарощування його експортного потенціалу [22].

Форвардні операції укладаються через договір купівлі-продажу біржового товару, згідно з яким передача права власності на товар здійснюється у майбутньому. Укладення форвардного контракту означає, що одна зі сторін (продавець) бере на себе зобов'язання здійснити поставку певної кількості базових інструментів на певну дату, зафіксовану в контракті, але віддалену значним проміжком часу від дати укладення угоди, а інша сторона (покупець) зобов'язується прийняти поставку за обумовленою ціною [2].

Дослідження форвардних контрактів, за якими здійснюються закупівлі зерна, дає можливість указати на деякі проблемні аспекти [14]:

- 1) Ускладнений порядок укладання договору.
- 2) Питання щодо здійснення попередньої оплати.

Форвардні контракти, або договори поставки продукції майбутнього врожаю, як свідчить практика, укладаються з державними компаніями – ПАТ «Аграрний фонд» та ПАТ «ДПЗКУ», що орієнтовані на зернову групу культур, та

приватними структурами (зернотрейдерами) – закупівля технічних культур. Умови проведення відображаються у форвардному контракті, де вказуються предмет, кількість, якість товару, термін поставки, ціна за одиницю товару, із значенням авансового платежу та сума доплати, терміни їх здійснення. Оскільки форвардні контракти укладаються не напряму з Аграрним фондом, а через посередника – брокера, який представляє інтереси біржі, йому також потрібно подати відповідні документи.

Такий механізм здійснення форвардних операцій передбачений для однієї з державних компаній – ПАТ «Аграрний фонд», тоді як інший державний учасник – ПАТ «ДПЗКУ» укладає такі договори без реєстрації на товарній біржі, чим зменшує процедуру оформлення та понесення додаткових витрат. Окрім державних структур, учасниками форвардних контрактів є приватні компанії, так звані зернотрейдери, у яких процедура оформлення та отримання авансу по форварду є набагато простіша. Вони зацікавлені в укладанні форвардних контрактів на технічні культури, тому термін виконання по таких зобов'язаннях є більш коротким і менш ризиковим.

Контракт оформляється у п'яти примірниках. Після укладання контракту товаровиробник подає до Аграрного фонду нотаріально засвідчений договір застави майбутнього врожаю між продавцем та покупцем або нотаріально засвідчений договір застави зерна, що перебуває у власності товаровиробника, або подвійне складське свідоцтво на зерно, що є предметом застави [15].

В умовах форвардного контракту можуть передбачатися штрафні санкції за його невиконання. Контрагент може вибрати сплату штрафу за певної ситуації на ринку, тому теоретично не існує гарантій виконання форвардного контракту [4].

З погляду бухгалтерського обліку форвардні контракти мають суттєву перевагу над іншими похідними інструментами, зокрема такими, як ф'ючерсні контракти, оскільки не потребують щоденної переоцінки за поточним курсом або ставками. Здійснення бухгалтерських проведення форвардного контракту в бухгалтерських регістрах відбувається на протязі дії всього періоду контракту, а основні відбуваються на дату укладання угоди; отримання авансів; відвантаження та передачі права власності на продукцію та на дату отримання кінцевого платежу

(табл. 1). Процес щоденної переоцінки фінансових інструментів підвищує мінливість прибутку, що у цілому небажано, а форвардні контракти дають змогу цього уникнути.

Аграрний фонд здійснює форвардні державні закупівлі зерна врожаю поточного року. Він проводить форвардні закупівлі за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті

України на відповідний рік, у межах маркетингового періоду за мінімальними інтервенційними цінами шляхом укладання на Аграрній біржі між Аграрним фондом та товаровиробником контракту. Форма форвардного біржового контракту на закупівлю Аграрним фондом зерна затверджена Наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 77 [3].

Таблиця 1

**Бухгалтерський облік під час здійснення основних форвардних операцій  
у постачальника продукції майбутнього врожаю**

№ п/п	Зміст	Дт	Кт
Авансові платежі			
1	Отримано від покупця авансовий платіж	311	681
2	Нараховано ПДВ (20%)	643	641
Фінансові витрати			
3	Розрахунки з брокером	949	311
4	Витрати на реєстраційний збір	949	311
5	Витрати на нотаріальні послуги	949	311
6	Витрати на страхування врожаю	949	311
7	Фінансові витрати (послуги банку)	949	311
Оприбуткування зерна			
8	Оприбутковано зерно за плановою собівартістю	271.1.1	231
9	Списано невикористовуванні мертві відходи та усушку ( за плановою собівартістю методом «сторно»)	(271.1.1)	(231)
10	Оприбутковано повноцінне зерно після очистки та сушки	271.1.2	271.1.1
11	Оприбутковано цінні зернові відходи за плановою собівартістю	271.1.3	271.1.1
Передача зерна на елеватор			
12	Прийнято елеватором зерно	271.2	271.1.2
13	Утрачено зерно при транспортуванні	947	271.1.2
24	Списано облікову вартість зерна	901	271.2
14	Отримано послуги з доробтки	23	531
15	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
16	Відображено послуги з доробтки	631	311
17	Оприбутковано вартість зерновідходів I і II категорій	276.2	271.2
18	Відображена різниця між балансовою вартістю списаного повноцінного зерна та оприбуткованих зерновідходів	947	271.2
19	Списано повноцінне зерно III категорії	947	271.2
20	Списано природній збиток зерна	947	271.2
Послуги зі зберігання			
21	Відображено послуги зі зберігання	93	631
22	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
23	Оплачено послуги зі зберігання зерна	631	311
Реалізація зерна			
25	Списано облікову вартість зерновідходів	901	276.2
26	Нараховано виручку від реалізації:	681	701
	– зерна		
	– зерновідходів		
27	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	643
28	Отримано доплату за реалізоване зерно	311	681
Фінансовий результат			
29	Відображено собівартість реалізованої продукції	901	701
30	Відображена виручка від реалізації продукції	701	79
31	Відображено прибуток	79	441

Предметом договору є зерно майбутнього врожаю, яке також є заставною продукцією щодо виконання взятих на себе зобов'язань поставальником. Тому контроль за предметом договору розпочинається ще з моменту підписання договору до моменту його передачі покупцеві. Особливий контроль здійснюється під час передачі зерна на складське зберігання: у цей час необхідно визначити кількість і якість зерна та відобразити їх характеристики в бухгалтерських документах. У бухгалтерському обліку сільськогосподарське підприємство відображає запозичені позики, передачу зерна на відповідальне зберігання у рахунок заставної закупівлі та відображує на окремому субрахунку до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»: 271 «Продукція рослинництва на складі»; 271.1 «Продукція рослинництва на складі»; та паралельно на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальності зберігання». Аналітичний облік зерна підприємство здійснює у розрізі видів, класів, договорів на зберігання та зернових складів. Зерно, передане на зерновий склад (оскільки не відбувається перехід права власності), з балансу не списується, його можна перевести на окремий субрахунок, наприклад 2712 «Зерно пшениці на відповідальності зберігання».

Для контролю над рухом зерна згідно з місцями зберігання його облік ведуть на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 271 «Продукція рослинництва». Так, за первісного визнання зібране зерно обліковується за дебетом субрахунку 271.1 «Зерно на складі» (у розрізі окремих культур та класу).

Якщо зерно передається на елеватор без передачі права розпорядження ним, то його обліковує власник (поклажодавець) на субрахунку 271.2 «Зерно на відповідальності зберігання» рахунку 27. Під час передачі зерна на елеватор поклажодавець робить проведення Дт 271.2 – Кт 271.1. Під час транспортування зерна на елеватор можливі втрати. Нестачі, виявлені під час транспортування, списуються так:

– у межах норм природного убутку – визнаються витратами звітного періоду з відображенням фактичної собівартості такого зерна за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

– понад такі норми – за дебетом рахунку 374 «Розрахунки за претензіями», якщо претензію визнано поставальником (перевізником), а якщо не визнано – за дебетом субрахунку 947 з

одночасним обліком на забалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» протягом трьох років (або до моменту визнання претензії). Якщо встановлено винну особу – працівника поклажодавця, у такому разі облік ведеться за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Під час передачі зерна на зберігання до зернового складу підприємство укладає договір складського зберігання зерна. Суб'єкти зберігання зерна, зокрема зернові склади (елеватори, хлібні бази, хлібоприймальні, борошномельні і комбікормові підприємства), відповідно до договорів складського зберігання, укладених із суб'єктами ринку зерна, гарантують забезпечення якості й дотримання нормативів природних утрат зерна протягом строку його зберігання.

Отже, якщо під час транспортування зерна до елеватора виникли втрати, то сільгосп підприємство має право включити до витрат під час обчислення податку на прибуток (якщо воно є платником цього податку) лише втрати в межах норм природного убутку. Якщо ж зерна втрачено більше, ніж передбачено нормами природного убутку, то під час обчислення податку на прибуток вартість перевищення до складу витрат не відносяться. Що стосується ПДВ, то продукція (зерно), втрачена понад норми, вважатиметься такою, що не використана в оподатковуваних операціях у господарській діяльності. Тому в податковому періоді, коли виникла така втрата зерна (оформлено відповідний акт), сільгосп підприємство повинне нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на вартість товарів/ послуг, які були використані під час виробництва цього зерна та за якими було сформовано податковий кредит.

На підтвердження факту приймання зерна зерновий склад видає один із таких документів: подвійне складське свідоцтво; просте складське свідоцтво; складську квитанцію.

У процесі приймання зерна може виявитися невідповідність ваги, визначеної власником зерна, вазі, отриманій під час зважування у зерновому складі. Якщо розбіжність між вагою власника зерна та вагою зернового складу в межах допустимого розміру, то різниця відображається лише в кількісному обліку на підставі записів у типовій формі № 1-ТН та реєстрах. У таких випадках вартість зерна не змінюється, на рахунках бухгалтерського обліку ніякі записи

## Запропоновані зміни в обліку форвардних операцій

№	Господарська операція	Діюча система		Пропозиції	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Отримано кошти від попередньої оплати	311	685	311	607
2	Нараховано ПДВ (20%)	643	641	-	-
3	Відображення витрати по оформленню форвардних операцій (брокерські послуги, нотаріальні послуги, послуги страхових компаній)	92	631	911.1	631
4	Відвантажено продукцію Аграрному фонду	685	701	607	701
5	Винагорода за користування попередньою оплатою	685	701	952.1	607
6	Нараховано ПДВ (20%)	701	643	701	641
7	Отримано кінцеву суму оплати	311	685	311	607
8	Фінансовий результат				
8.1	Відображено витрати, пов'язані з оформленням форвардних операцій	791	92	79	911.1
8.2	Витрати за користування попередньою оплатою	-	-	791	952.1
8.3	Відображена собівартість реалізованої продукції	791	901	791	901
8.4	Відображено дохід	701	791	701	791

не здійснюються, а якщо ж розбіжність перевищує допустимий розмір, то необхідно з'ясувати її причини. У бухгалтерському обліку власника зерна втрати понад установлений граничний розмір списуються в дебет субрахунку **947** «Нестачі і втрати від псування цінностей» [8].

Після приймання зерна на зерновому складі може здійснюватися його доробка (доведення до базових кондицій якості). Під час такої операції зерно очищується від сміттєвих домішок, дрібного та некондиційного зерна. Внаслідок цієї доробки отримують: відходи, які поділяються на зернові категорії (I та II) та списуються з основної продукції, та сміттєві відходи, які неможливо використати. Відходи I та II категорій оцінюються та списуються згідно з рахунками зернового складу та актом очищення (**форма № 34**), який передається складом разом із рахунком на оплату послуг. До цього акту додаються картки аналізу зерна (**форма № 47**) та відомості зважування (**форми № 171а, № 171б**) відходів і побічних продуктів (п. 2 розділ III Інструкції № 661). На підставі вказаного акту в кількісному обліку зерна, переданого на зберігання, також списується сміттєва домішка [8].

У процесі зберігання зерна можуть бути виявлені нестачі (тоді треба встановити їх причини) або надлишки, які слід оприбуткувати. У разі виявлення загальних природних втрат зерна визначають їх розмір відповідно до діючих норм природних втрат зерна. Зерно, що передається на зберігання, не списується його власником із балансу, а лише переноситься з рахунка обліку запасів на складі на рахунок обліку запасів, переданих на зберігання [8].

Аналітичний облік зерна, переданого на відповідальне зберігання, підприємством ведеться у розрізі його видів та сортів, договорів на зберігання та зернових складів.

Для забезпечення обліку вказаних запасів (зерна) слід відкрити відповідні субрахунки:

- до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»: 271 «Продукція сільськогосподарського виробництва на складі» та 272 «Продукція сільськогосподарського виробництва на відповідальному зберіганні»;

- до рахунку 28 «Товари»: 281 «Товари на складі» та 281.1 «Товари, передані на відповідальне зберігання».

Для списання відходів I та II категорій їхня вартість оцінюється за ціною можливої реалізації та списується з рахунку основної продукції на інший рахунок виробничих запасів або товарів.

Сміттєва домішка списується тільки у кількісному обліку зерна, переданого на зберігання, на підставі акту на очищення, сушіння зерна, насіння олійних культур і трав за формою № 34 [8]. Облік розрахунків із зерновим складом за послуги зі зберігання зерна здійснюється на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» в розрізі зернових складів та договорів на зберігання зерна.

Для підтвердження обсягу наданих послуг зерновий склад додає до свого рахунку такі документи, як акт за формою № 34, відомості зважування (форми № 171-а, № 171-б), акти зачисток (форма № 30), виписки з особових рахунків про кількість зерна, що зберігалось, тощо [8].

Операція з передачі зерна на зберігання не передбачає переходу права власності на зерно,

тому не має податкових наслідків для підприємства-власника, що відвантажує зерно на зберігання до складу. Отже, операція з отримання зерна, що знаходилося на відповідальному зберіганні, після закінчення строку його зберігання не є об'єктом обкладення ПДВ, а вартість такого зерна не включається до складу доходу, якщо власник зерна є платником податку на прибуток. Витрати, понесені на доставку зерна на зерновий склад (вартість пально-мастильних матеріалів, заробітна плата водіїв і вантажників, оплата послуг сторонніх організацій тощо), є витратами, пов'язаними з виробничою діяльністю. Суми ПДВ, сплачені у вартості матеріальних цінностей, послуг (доставка залізницею, стороннім автотранспортом тощо), включаються до складу податкового кредиту. Вартість послуг зі зберігання зерна на складі, пов'язаних із господарською діяльністю сільгоспприємства, згідно з нормами Податкового кодексу України, включається до його витрат, а ПДВ, сплачений (нарахований) у складі цієї вартості, відноситься до складу податкового кредиту власників зерна – платників ПДВ [24].

Держава до 01.01.2018 датувала сільського виробника шляхом надання йому пільг зі скасування оплати ПДВ у державний бюджет від реалізації виробленої ним продукції. Безперечно, у цьому є життєва потреба, оскільки за наявного штучного ціноутворення на тіншовому аграрному ринку, якщо від валової ціни реалізації зерна зняти ПДВ, то виробникові залишиться, у кращому разі, собівартість витрат з його виробництва. І все це тому, що держава віддала приватному трейдеру право регулювання ціноутворення на українському аграрному ринку. Далі з того ж державного бюджету воно компенсує трейдеру-експортеру 20% ПДВ під час експортних операцій. І в такому разі трейдер-експортер одержує на українському зерновому ринку товар практично за ціною собівартості витрат на його виробництво, при цьому не обтяживши себе виробництвом [20].

Процес нарахування податкових зобов'язань із податку на додану вартість (ПДВ) під час вирощування та передачі продукції власного виробництва є достатньо вивченим та законодавчо врегульованим, тоді як механізм проведення розрахунків із покупцем такої продукції – ні, оскільки під час отримання авансу за договором поставки майбутнього врожаю у покупця виникає податкове зобов'язання з ПДВ у сумі 20% від отриманої попередньої

оплати. Фактично сільськогосподарський товаровиробник через відсутність оборотних коштів змушений продавати продукцію «на корінню», при цьому несе високі ризики втрати такої продукції. Водночас на суму отриманого авансового платежу покупець під час остаточного розрахунку враховує відсоткову ставку за користування такими коштами (на 2018 р. відсоткова ставка в ПАТ «Аграрний фонд» – 25% річних, ПАТ «ДПЗКУ» – 11% річних), а шосту частину від суми продавець змушений повернути в бюджет у вигляді податкових зобов'язань із ПДВ, згідно зі ст. 187.1 Податкового кодексу України. Об'єктом нарахування таких зобов'язань є будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок, або дата відвантаження продукції, при цьому на цю суму сплачує відсотки продавцю. Таким чином, окрім витрат, понесених на оформлення документів, нотаріальне посвідчення, витрати за проведення торгів на біржі, страхування, інших витрат на супроводження форвардних операцій (сума яких за попередніми розрахунками становить до 15% від суми форвардних операцій) із суми сплачених обов'язкових податків, продавець сплачує відсотки.

Отже, аналізуючи діючий механізм уведення форвардних операцій, запропоновано деякі зміни спрощення та зменшення витрат під час укладання контрактів:

- реєстрацію договору поставки на товарній біржі не проводити, оскільки це додаткові витрати для підприємства, ц тому числі й витрати на брокерські послуги, а укладати такі договори за напрацьованим прикладом ПАТ «ДПЗКУ»;

- у рахунок забезпечення виконання зобов'язань укладати не нотаріально посвідчені договори застави, а звичайні договори застави майбутнього врожаю з реєстрацією права на обтяження в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або через оформлення аграрних розписок;

- найбільший відсоток у системі витрат, пов'язаних з організацією форвардних операцій, припадає на страхування врожаю в атестованих приватних страхових компаніях, що можливо здійснювати державними страховими компаніями за меншого відсотку, що дасть можливість скоротити витрати підприємства та отримати прибутки. У цьому разі особливої уваги могла б набути державна підтримка за допомогою відновлення страхування аграрних ризи-

## Запропоновані зміни в обліку форвардних операцій

№	Господарська операція	Діюча система		Пропозиції	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Отримано кошти від попередньої оплати	311	685	311	607
2	Нараховано ПДВ (20%)	643	641	-	-
3	Відображення витрати по оформленню форвардних операцій (брокерські послуги, нотаріальні послуги, послуги страхових компаній)	92	631	911.1	631
4	Відвантажено продукцію Аграрному фонду	685	701	607	701
5	Винагорода за користування попередньою оплатою	685	701	952.1	607
6	Нараховано ПДВ (20%)	701	643	701	641
7	Отримано кінцеву суму оплати	311	685	311	607
8	Фінансовий результат				
8.1	Відображено витрати, пов'язані з оформленням форвардних операцій	791	92	79	911.1
8.2	Витрати за користування попередньою оплатою	-	-	791	952.1
8.3	Відображена собівартість реалізованої продукції	791	901	791	901
8.4	Відображено дохід	701	791	701	791

ків, що дасть змогу знизити страховий тариф на фінансовому ринку;

– рекомендовано застосувати касовий метод (нарахування податкових зобов'язань під час передачі продукції, а аванс уважати позичкою), що дасть можливість агровиробнику заощадити до 20% оборотних коштів від суми отриманого авансу під час нарахування та сплати податкових зобов'язань із ПДВ за форвардними операціями [24];

– для більш детального аналізу та розрахунку економічної ефективності від форвардних операцій облік форвардних операцій пропонується відображати на бухгалтерському рахунку 607 «Заборгованість по форвардних операціях», замість рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

– також рекомендовано витрати, пов'язанні з оформленням та супроводженням форвардних операцій, більш деталізувати й обліковувати в розрізі кожного контрагента за допомогою бухгалтерського рахунку 91 на аналітичному субрахунку 911.1 «Загальновиробничі витрати по форвардних операціях у розрізі контрагентів», а сплачені відсотки по таким операціям – на бухгалтерському рахунку 952.1 «Інші фінансові витрати рослинництва».

Підводячи підсумки нашого дослідження, необхідно наголосити, що форвардні операції для аграрних товаровиробників, безумовно, є додатковим та вкрай необхідним джерелом додаткового поповнення обігових коштів. Проте механізм проведення форвардних операцій не є досконалим, зокрема потребує умов укладан-

ня договорів та зниження витрат, пов'язаних із його супроводженням.

Коли форвардні операції тільки починають розвиватися в Україні, для їх ефективного використання потрібно вдосконалювати процеси стосовно порядку укладання даного договору, його супроводження з мінімальними витратами для підприємств.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Враховуючи чинне законодавство, у тому числі систему оподаткування, обліку в Україні, форвардні операції є недосконалими, потребують чималих додаткових витрат на оформлення, їх супроводження, що є однією з негативних сторін, економічно не вигідним для сільськогосподарського товаровиробника, у той час коли оборотні кошти є необхідними для дотримання своєчасності технологічного процесу. Запровадження форвардних операцій та закупівля майбутнього врожаю державними структурами є позитивними сторонами, що дає можливість із боку останнього контролювати цінову політику на ринку та контролювати продовольчу безпеку країни.

Аналіз та достовірний облік форвардних операцій у бухгалтерських рахунках забезпечать його проведення та розрахунок економічної вигоди для всіх учасників таких операцій.

**Бібліографічний список:**

1. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства» від 24 червня 2004 р. № 1877-IV. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).



2. Закон України «Про зерно та ринок зерна» від 4 липня 2002 р. № 37-IV. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
3. Постанова Кабінету Міністрів «Про запровадження державних форвардних закупівель зерна» від 16 травня 2007 р. № 736. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
4. Цивільний кодекс від 16 січня 2003 р. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
5. Статистична інформація Аграрного фонду. URL: [www.af.gov.ua](http://www.af.gov.ua).
6. Статистична інформація Аграрної біржі. URL: [www.agrex.gov.ua](http://www.agrex.gov.ua) УДК 35.07353:633.11.
7. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 травня 2007 р. № 736 «Про запровадження державних форвардних закупівель зерна».
8. Наказ МінАПК від 13.10.08 № 661 «Порядок документального оформлення операцій із передачі зерна на зберігання встановлено Інструкцією про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
9. Постанова Кабінету Міністрів України від 5 березня 2012 р. № 180 «Про затвердження переліку об'єктів державного цінового регулювання з визначенням періодів такого регулювання у 2012–2013 роках».
10. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 14 березня 2012 р. № 125 «Питання діяльності Аграрного фонду на організованому аграрному ринку у 2012/2013 маркетинговому періоді».
11. Проект закону України «Про форвардну заставну закупівлю сільськогосподарської продукції у дрібних і середніх сільськогосподарських підприємств» (№ 1059 від 12.12.2012).
12. Аграрний фонд. URL: [http://agrofond.gov.ua/doc\\_for\\_dog-postavky](http://agrofond.gov.ua/doc_for_dog-postavky).
13. Гмиря В.П. Кредитний механізм фінансування аграрного виробництва України. Вісник Університету банківської справи. 2015. № 2 (23). С. 54–62.
14. Григор'єва Х. Правовий аналіз форвардних закупівель зерна як засобу державної підтримки сільськогосподарських підприємств. Підприємництво, господарство і право. 2016. № 5. С. 47–52.
15. Ковальчук Т. Форвардні закупівлі по-українськи. Агробізнес сьогодні. 2011. № 12. С. 12–13.
16. Коваленко Т. Державні форвардні закупівлі зерна: особливості правового регулювання. Агробізнес сьогодні. 2012. № 3. С. 50–52.
17. Лупенко Ю.А., Фещенко В.В. Хеджування фінансових ризиків та сучасний ринок деривативів для підприємств аграрного сектору економіки. Фінанси України. 2014. № 11. С. 98–108.
18. Мартинова Л.В. Особливості державного регулювання ринку зерна в Україні. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2015. № 4(221). С. 177–185.
19. Примостка Л.О. Фінансовий менеджмент у банку. К.: КНЕУ, 2004. 468 с.
20. Тодоров О.В. Напрями активізації ринкових та виробничих процесів у галузі АПК на заходах сталого розвитку. Агросвіт. 2009. № 6. С. 28–35.
21. Шелудько В.М. Фінансовий ринок. К.: Знання-Прес, 2003. 535 с.
22. Яцух О.О. Форвардні операції як ефективний фінансовий інструмент в аграрному секторі економіки; ННЦ «Інститут аграрної економіки». К., 2013.
23. Яцух О.О. Механізм запровадження форвардних операцій на аграрному ринку та оцінка його ефективності. Одеса, 2015.
24. Цап В.Д. Трансакційні витрати при формуванні витрат виробництва сільськогосподарської продукції. Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: X Міжнародна науково-практична конференція (Одеса, 29–30 квітня 2015 р.): тези доповіді. Одеса, 2015. С. 105–108.

### References:

1. Zakon Ukrainy "Pro derzhavnu pidtrymku silskoho hospodarstva" vid 24 chervnia 2004 roku № 1877-IV [Online]. Retrieved from: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
2. Zakon Ukrainy "Pro zerno ta rynek zerna" vid 4 lypnia 2002 roku № 37-IV [Online]. Retrieved from: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
3. Postanova Kabinetu Ministriv "Pro zaprovadzhennia derzhavnykh forvardnykh zakupivel zerna" vid 16 travnia 2007 roku № 736 [Online]. Retrieved from: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
4. Tsyvilnyi kodeks vid 16 sichnia 2003 roku [Online]. Retrieved from: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
5. Statystychna informatsiia Ahrarnoho fondu [Online]. Retrieved from: [www.af.gov.ua](http://www.af.gov.ua).
6. Statystychna informatsiia Ahrarnoi birzhi [Online]. Retrieved from: [www.agrex.gov.ua](http://www.agrex.gov.ua) UDK 35.07353:633.11.
7. Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 16 travnia 2007 roku № 736 "Pro zaprovadzhennia derzhavnykh forvardnykh zakupivel zerna".
8. Nakazom MinAPK vid 13.10.08 r. № 661 "Poradok dokumentalnoho oformlennia operatsii iz peredachi zerna na zberihannia vstanovleno Instruksiieiu pro vedennia obliku y oformlennia operatsii iz zernom i produktamy yoho pererobky na khlibopryimalnykh ta zernopererobnykh pidpriemstvakh. [Online]. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua>

9. Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 5 bereznia 2012 roku № 180 "Pro zatverdzhennia pereliku ob'ektiv derzhavnoho tsinovoho rehuliuвання z vyznachenniam periodiv takoho rehuliuвання u 2012-2013 rokakh".
10. Nakaz Ministerstva ahrarynoyi polityky ta prodovolstva Ukrainy vid 14 bereznia 2012 roku № 125 "Pytannia diialnosti Ahrarynoho fondu na orhanizovanomu ahrarynomu rynku u 2012/2013 marketynhovomu periodi".
11. Proekt Zakonu Ukrainy "Pro forvardnu zastavnu zakupivliu silskohospodarskoi produktsii u dribnykh i serednykh silskohospodarskykh pidpriemstv" (№ 1059 vid 12.12.2012 r.).
12. Ahraryni fond. [Online]. Retrieved from: [http://agrofond.gov.ua/doc\\_for\\_dog-postavky](http://agrofond.gov.ua/doc_for_dog-postavky)
13. Hmyria, V.P. (2015) Kredytnyi mekhanizm finansuvannia ahrarynoho vyrobnytstva Ukrainy. Visnyk universytetu bankivskoi spravy, № 2 (23), p. 54-62.
14. Hryhorieva, Kh. (2016) Pravovyi analiz forvardnykh zakupivel zerna yak zasobu derzhavnoi pidtrymky silskohospodarskykh pidpriemstv. Pidpriemnytstvo, gospodarstvo i pravo, № 5, p. 47-52.
15. Kovalchuk, T. (2011) Forvardni zakupivli po-ukrainsky. Ahrobiznes sohodni, № 12, p. 12-13
16. Kovalenko, T. (2012) Derzhavni forvardni zakupivli zerna: osoblyvosti pravovoho rehuliuвання. Ahrobiznes sohodni, № 3, p. 50-52.
17. Lupenko, Yu.A., Feshchenko, V.V. (2014) Khedzhuvannia finansovykh ryzykiv ta suchasnyi rynek deryvatyviv dlia pidpriemstv ahrarynoho sektoru ekonomiky. Finansy Ukrainy, № 11, p. 98-108.
18. Martynova, L.V. (2015) Osoblyvosti derzhavnoho rehuliuвання rynku zerna v Ukraini. Visnyk Skhidnoukrainskoho natsionalnoho universytetu im. V. Dalia, № 4 (221), p. 177-185.
19. Prymostka, L.O. (2004) Finansovyi menedzhment u banku. K.: KNEU, 468 p.
20. Todorov, O.V. (2009) Napriamy aktyvizatsii ryunkovykh ta vyrobnychykh protsesiv u haluzi APK na zasadakh staloho rozvytku. Ahrosvit, № 6, p. 28-35
21. Sheludko, V. M. Finansovyi rynek. K.: Znan-nia-Pres, 2003, 535 p.
22. Iatsukh, O.O. (2013) Forvardni operatsii yak efektyvnyi finansovyi instrument v ahrarynomu sektori ekonomiky. NNTs "Instytut ahrarynoyi ekonomiky", K.
23. Iatsukh, O.O. (2015) Mekhanizm zaprovadzhennia forvardnykh operatsii na ahrarynomu rynku ta otsinka yoho efektyvnosti Suchasni tekhnolohii upravlinnia pidpriemstvom ta mozhlyvosti vykorystannia informatsiinykh system: stan, problemy, perspektyvy: X Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia, m. Odesa, 29–30 kvitnia 2015 roku: tezy dopovidi. Odesa, p. 108-111.
24. Tsap, V. D. (2015) Transaktsiini vytraty pry formuvanni vytrat vyrobnytstva silskohospodarskoi produktsii. Suchasni tekhnolohii upravlinnia pidpriemstvom ta mozhlyvosti vykorystannia informatsiinykh system: stan, problemy, perspektyvy: X Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia, m. Odesa, 29–30 kvitnia 2015 roku: tezy dopovidi. Odesa, p. 105–108.

**Yatsukh O.O.**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor  
Department of Finance, Banking and Insurance,  
Tavria State Agrotechnological University

## **EVALUATION OF THE PERFORMING MECHANISM OF FORWARD OPERATIONS AND ITS ANALYTICAL SUPPLY**

**Formulation of the problem.** A forward transaction is a civil law concept, as it is used in many countries as a legal institution, but in Ukraine, taking into account political and economic reasons, it has almost been forgotten. So gradually the forward contract is started to be used in agriculture, but the order of keeping records of such operations is not completely determined. Therefore, taking into account new methods of using lending in agriculture, it is necessary to determine their efficiency in this field.

Recently, forward operations in the agricultural sector become practical, while in this area the tax burden increases due to the abolition of preferential taxation, which has weakened the requirements for accounting, accrual, and payment of taxes. At a time when forward operations are only beginning to develop in Ukraine, for their efficient use, it is necessary to improve processes concerning the procedure for the conclusion of this agreement, its maintenance, with minimal expenses for enterprises.

**Conclusions.** Taking into account the current legislation, including the system of taxation, accounting in Ukraine, forward operations are imperfect, require considerable additional expenses for registration, their maintenance, which is one of the negative aspects, is economically unprofitable for an agricultural commodity producer, while working capital is necessary to maintain the timeliness of the technological process. The introduction of forward operations and the purchase of future harvests by government agencies are a positive side, which enables the latter to control price policy in the market in this way and to control the country's food security. Analysis and reliable accounting of forward transactions in accounting accounts will ensure its carrying out and calculation of economic benefits for all parties to such transactions.