

УДК 631.162

АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ

В.М. Лисиганич, магістрантка

Л.С. Кравчук, к.е.н., доц.

Миколаївський державний аграрний університет

V. Lisiganych, L. Kravchuk. «Current Aspects of an inventory of the financial results of agricultural enterprises and their reflection in the reporting». Critical estimation of forming of financial result is conducted from agricultural activity, the paths of perfection of method of account of expenses from primary estimation of agricultural product and additional biological assets are offered, suggestions on clarification of the financial reporting in the sections related to forming of financial result from agricultural activity are born.

В. Лисиганьч, Л. Кравчук. «Актуальные аспекты усовершенствования учета формирования финансовых результатов деятельности аграрных предприятий и их отражение в отчетности». В статью проведено критическую оценку формирования финансового результата от сельскохозяйственной деятельности; предложены пути совершенствования методики учета затрат от первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов, внесены предложения по уточнению формы финансовой отчетности разделах, связанных с формированием финансового результата от сельскохозяйственной деятельности.

Вступ. В умовах сьогодення аграрний сектор є основною складовою національної економіки і відіграє провідну роль у забезпеченні сталого економічного розвитку країни. Саме господарська діяльність сільськогосподарських підприємств становить основу суспільного відтворення валового внутрішнього продукту України. Рівень ефективності їх діяльності характеризується фінансовим результатом – прибутком. Можливий і негативний результат – збиток, коли засоби підприємства не тільки не збільшуються на величину прибутку, а зменшуються на суму збитку. Це свідчить про те, що підприємство не компенсує засоби, затрачені на господарську діяльність, а поступово втрачає ті, що вкладені в нього.

Основою для правильного визначення фінансового результату є науково обґрунтована організація і методика його обліку. На формування як доходів так і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких базовими є залучення в господарські процеси біологічних активів. Це зумовило виникнення специфічних вимог до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. З набранням чинності П(С)БО 30 «Біологічні активи» виникло ряд невирішених питань щодо відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, повноти висвітлення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, відповідність окремих положень іншим національним стандартам бухгалтерського обліку та іншим міжнародним стандартам.

Проблемні питання обліку фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності суб'єктів господарювання висвітлено у працях таких науковців: Білуха М.Т., Голов С.Ф., Кірейцева Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Кучеренко Т.Є., Лавріненко Л.І., Моссаковський В.Б., Пархоменко В.М., Сук Л.К. та ін. Попри те, що результати досліджень вищезазначених дослідників становлять значний внесок у розвиток вітчизняної системи обліку

та звітності, залишаються невирішеними певні питання обліку фінансових результатів аграрних підприємств, які потребують детального дослідження і розробки пропозицій для впровадження в практичній діяльності.

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, а також розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо узагальнення даної інформації з урахуванням особливостей аграрного виробництва.

Результати дослідження. Доцільність та ефективність діяльності підприємства відображається в досягнутих економічних результатах. Одним з найголовніших серед узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, а також інструментом для виміру ефективності виробництва є фінансовий результат, який представлений у грошовій формі та розрахований шляхом порівняння суми понесених витрат з отриманими доходами. Раціональна побудова формування та відображення фінансового результату посідає провідне місце у системі бухгалтерського обліку та звітності.

Відповідно до п.19 П(С)БО 30 до складу фінансового результату аграрних підприємств входять:

- 1) фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- 2) фінансовий результат від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- 3) фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу [1].

Однак, відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» Основна діяльність – це операції, які пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. З вище викладеного можемо зробити висновок, що у разі, коли підприємство займається сільськогосподарською діяльністю, бухгалтерський облік ведуть згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи». Однак, як вказує Гончаренко Н., якщо сільськогосподарська продукція займає невелику частку в загальній вартості товарної продукції, то положення П(С)БО 30 в частині визначення фінансових результатів на такі підприємства не поширюється [2]. З метою узгодженості Гончаренко Н. пропонує абзац перший п.19 П(С)БО 30 викласти в такій редакції: «загальний фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності підприємства складається з» далі за текстом оригіналу стандарту.

В процесі практичного застосування П(С)БО 30 стало зрозумілим, що деякі його положення не узгоджені з іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку аграрними підприємствами. В першу чергу це стосується методики визначення доходів та витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції, викладеною в П(С)БО 30 та методикою калькуляції собівартості продукції аграрних підприємств відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, затверджених наказом Міністерства фінансів України від

29.12.2006 №1315. У вищевказаному стандарті зазначено, що фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначають як різницю між справедливою вартістю та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями таких активів на кожну звітну дату. Щодо Методичних рекомендацій, то в них зазначено, що до виробничої собівартості включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі та загальновиробничі витрати. Одразу виникає проблема щодо включення загальновиробничих витрат при розрахунку фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату проміжної звітності, оскільки вони розподіляються на окремі види продукції тільки в кінці року. Наслідком таких дій може бути необгрунтоване завищення суми прибутку або заниження суми збитку, що негативно відображається на достовірності фінансової звітності.

Виходом з цієї ситуації може бути внесення змін до методики формування витрат і калькулювання собівартості продукції щодо щоквартального розподілу загальновиробничих витрат, у відповідності з певною базою розподілу. Щодо методики визначення фінансових результатів, то для оптимізації процесу визначення показників бухгалтерського обліку, таких як собівартість та валовий прибуток (збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції, доцільно було б визначати доходи (витрати) від первісного визнання лише біологічних активів.

Крім того, методика визначення фінансових результатів, наведена в П(С)БО 30 суперечить не лише актам нормативно – правового характеру, а й самим принципам економічної теорії. Зокрема І.Герасимук стверджує, що «з точки зору адаптованої теорії, грошову форму товару набуває лише на стадії реалізації, коли знаходиться покупець, який сплачує заявлену суму коштів. Виручені кошти є суспільно визнаною вартістю даного товару, або його ціною. Отже, оцінена вартість нереалізованого товару не може бути використана для рахункового визначення фінансового результату, оскільки відсутня реальна господарська операція – реалізація»[3]. З цим твердженням важко не погодитися, оскільки доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції втілюють в собі майбутні економічні вигоди чи втрати та не відображують реального надходження коштів на рахунок.

Отже, використання на практиці такої недосконалої методики призводить до значних ускладнень в організації і веденні бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах.

Щодо фінансової звітності, то слід звернути увагу на те, що у Примітках до річної фінансової звітності форми 5 у розділах «XIV. Біологічні активи» та «XV. Фінансові результати від первісного визнання і реалізації сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів» не повністю розкрито інформацію про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності, наведену в п.27 П(С)БО 30 «Біологічні активи». А саме, не визначений фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності за кожною групою біологічних активів та не відображено загальний фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності. Ми вважаємо, що до груп, за якими відображається фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності необхідно включити довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, оскільки результати від їх реалізації також формують фінансовий результат від основної діяльності.

Висновки. В результаті проведеного дослідження встановлено, що методика визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності, передбачена П(С)БО 30 «Біологічні

активи», на практиці зумовила низку проблем, що ускладнюють облікову роботу на підприємствах. З метою вдосконалення системи бухгалтерського обліку запропоновано внести зміни до П(С)БО 30, а саме в частині визначення фінансових результатів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначати доходи лише від первісного визнання біологічних активів.

Наведені пропозиції щодо деякого доповнення форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності», що сприятимуть повноті відображення інформації про фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності.

Наведені рекомендації сприятимуть попередженню суб'єктивності облікової інформації та підвищать рівень довіри користувачів до фінансової звітності, що сприятиме залученню коштів вітчизняних та іноземних інвесторів в аграрний сектор економіки та сприятимуть відповідності бухгалтерського обліку в сільському господарстві міжнародним стандартам.

Список використаної літератури:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315.
2. Гончаренко Н. Визначення фінансових результатів сільського господарства відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи»/ Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – С. 37-42.
3. Герасимук І.Г. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: історичні, соціальні і економічні проблеми адаптації до вітчизняної облікової культури/ І.Г. Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2007 - №11-12 – С. 18-22.

УДК 631.162

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ

П.Н. Майданевич, к.э.н., зав. кафедры экономики и предпринимательства

Е.В. Болдырева, магистрант

*Южный филиал Национального университета биоресурсов и природопользования Украины
«Крымский агротехнологический университет»*

Maydanevich P., Boldyreva E. Methodological framework accounting for biological assets in domestic and international practice

The article describes the main provisions of IAS 41 and ECU 30 on the recognition, evaluation and recording of biological transformation of biological assets in the agricultural enterprises. Considered as the procedure of recognition of income related to biological assets in the domestic and international practice. Discrepancies were noted in the domestic regulatory framework of accounting for biological assets.

Keywords: biological assets, biological conversion, the fair value on initial recognition of revenue, income from disposals.

Майданевич П.Н., Болдырева Е.В. Методические основы учета биологических активов в отечественной и международной практике

В статье рассмотрены основные положения IAS 41 и П(с)БУ 30, касающиеся признания, оценки и отражения в учете биологических активов и их трансформаций в сельскохозяйственных предприятиях. Рассмотрен также порядок признания доходов, связанных с биологическими активами в отечественной и международной практике. Отмечены несоответствия в отечественной нормативной базе учета биологических активов.

Ключевые слова: биологические активы, биологические преобразования, справедливая стоимость, доходы от первоначального признания, доходы от выбытия.