

**ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ УКРАИНЫ**

М. В. Ермолаева

Полтавская государственная аграрная академия
г. Полтава, Украина
(Украина, 36003, г. Полтава, ул. Г. Сковороды, 1/3
e-mail: mvt0666@gmail.com)

***Ключевые слова:** доходы, затраты, прибыль, убыток, финансовый результат.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены особенности методики финансово-учета доходов и затрат на сельскохозяйственных предприятиях в соответствии с требованиями Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, проанализирована методика учета биологических активов как специфического объекта бухгалтерского учета в системе агропромышленного производства Украины, проведен критический анализ действующего порядка формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий в соответствии с требованиями П(С)БО 15 «Доход», П(С)БО 16 «Затраты» и П(С)БО 30 «Биологические активы». Кроме того, в статье дается характеристика бухгалтерских счетов и бухгалтерских записей, используемых для отображения и учета доходов, затрат и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий, вносятся предложения, направленные на совершенствование методики учета финансовых результатов.*

**FORMATION AND ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULTS
OF THE UKRAINIAN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

M. Yermolaeva

Poltava state agrarian academy
Poltava, Ukraine (Ukraine, 36003, Poltava, G. Skovoroda St.1/3
e-mail: mvt0666@gmail.com)

***Keywords:** incomes, expenses, profit, loss, financial result*

***Summary.** In the article is considered the technique of financial accounting of incomes and expenses at the agricultural enterprises in accordance with the requirements of the National Accounting Regulations (Standards), an analysis of the methodology for accounting for biological assets, a critical analysis current order of financing the of operations of agricultural enterprises in accordance with the requirements normative documents. In the article analysis of accounting records for*

displaying incomes and expenses, proposals are made to improve existing accounting methods.

(Поступила в редакцию 02.06.2017)

Введение. Сельское хозяйство Украины на сегодня является отраслью, которая успешно работает и наращивает объемы производства. Только за 2016 г. рост общего объема производства валовой продукции АПК по данным Министерства аграрной политики и продовольствия Украины составил 2,9%. Кроме того, за 2016 г. в структуре общего прироста капитальных инвестиций в экономику Украины, часть агропромышленного сектора составила 51,3%, в том числе непосредственно на сельское хозяйство приходится 39,6% [1]. Это говорит о наращивании объемов сельскохозяйственного производства.

Одной из главных задач государственной политики в сельском хозяйстве является создание таких условий ведения производства, которые могли бы обеспечить его прибыльность. Особая роль при этом отводится бухгалтерской службе, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется информация про хозяйственные процессы, которые происходят на сельскохозяйственных предприятиях, отображаются понесенные затраты и полученные доходы и, в конечном счете, происходит формирование финансовых результатов деятельности предприятий аграрного сектора. Для этого необходима разработка нормативно-законодательной базы, которая обеспечит, с одной стороны, соответствие методологии и методики бухгалтерского учета, а с другой стороны – даст возможность бухгалтерской службе каждого предприятия своевременно и точно отобразить хозяйственные процессы и методически верно определить финансовые результаты деятельности.

Цель работы. Целью данной статьи является критический анализ нормативно – законодательных актов, регулирующих методологию учета в сельскохозяйственных предприятиях Украины и разработка предложений по усовершенствованию методики учета доходов и финансовых результатов деятельности предприятий аграрного сектора.

Материалы и методика исследования. Исследования проводились по материалам Министерства аграрной политики и продовольствия Украины, Министерства финансов Украины, Государственной службы статистики Украины. Вопросам совершенствования методики учета доходов и финансовых результатов в отраслях экономики посвящены работы отечественных и зарубежных ученых-экономистов: В. Сопко, Ф. Бутынца, Я. Карпак, О. Левицкой, О. Перчук, О. Гавриленко и др.

Результаты исследования и их обсуждение. Вопросы методики определения финансовых результатов деятельности предприятия всегда актуальны. Прибыль является источником увеличения собственного капитала предприятия, конечной целью функционирования любого субъекта предпринимательской деятельности. Особую актуальность имеет совершенствование методики определения финансовых результатов для сельскохозяйственных предприятий.

В Украине методология учета доходов и финансовых результатов деятельности предприятий регулируют Положения (стандарты) бухгалтерского учета. В соответствии с Национальным положением (стандартом) бухгалтерского учета № 1 «Общие требования к финансовой отчетности» прибыль – это сумма, на которую доходы превышают связанные с ними затраты [2]. Соответственно, для определения финансовых результатов отчетного периода необходимо сравнить доходы, полученные в данном периоде, с затратами, понесенными для получения этих доходов.

Методология учета доходов в Украине регламентируется П(С)БУ 15 «Доход», а затрат – П(С)БУ 16 «Затраты». Эти нормативные документы дают определение сущности понятий, классификацию доходов и затрат, основные направления учетной политики. Сельское хозяйство является особым, специфическим видом бизнеса, поскольку объектами учета в сельском хозяйстве являются живые существа – растения и животные, которые пребывают в состоянии постоянных биологических преобразований. С учетом этой специфики в Украине принято Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 30 «Биологические активы», с помощью которого была осуществлена попытка учесть особенности агробизнеса при определении финансовых результатов их работы.

Так, в соответствии с п. 19 П(С)БУ 30 финансовый результат от основной деятельности сельскохозяйственных предприятий состоит из:

- финансового результата от первичного признания сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов;
- финансового результата от реализации запасов и сельскохозяйственной продукции, оценка которых была осуществлена по справедливой стоимости, уменьшенной на фактические затраты на месте продажи;
- финансового результата от изменения справедливой стоимости биологических активов на дату баланса [3].

При этом следует отметить отраслевые особенности формирования финансовых результатов, которые зависят от методов оценки сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов и порядка определения доходов от сельскохозяйственной деятель-

ности. Согласно п. 18 П(С)БУ 30 «Биологические активы», доходы (затраты) от первичного признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов определяются как разница между стоимостью таких активов и затратами на их биологические преобразования. Такие доходы и затраты относятся в бухгалтерском учете к прочим операционным доходам или затратам [3].

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету биологических активов № 1315 от 26 декабря 2006 г. с изменениями и дополнениями на протяжении года сельскохозяйственная продукция оценивается по первичной или справедливой стоимости и приходится бухгалтерской записью Дебет счета 27 «Продукция сельскохозяйственного производства», Кредит счета 23 «Производство» [4]. В конце года при закрытии операционных счетов сравниваются фактические затраты на производство продукции (Дебет счета 23 «Производство») и ее справедливая (первичная) стоимость (Дебет счета 27 «Продукция сельскохозяйственного производства») и на полученную разницу признаются доходы или затраты. Эта процедура отображается такими бухгалтерскими записями:

1. Если фактические затраты на производство сельскохозяйственной продукции превышают ее справедливую (первичную) стоимость, то в учете возникают затраты, связанные с первичным признанием сельскохозяйственной продукции, которые отображаются бухгалтерской проводкой Дебет счета 940 «Затраты от первичного признания и изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости», Кредит счета «№ 23 «Производство».

В соответствии с п. 6 П(с)БУ 16 «Затраты», затраты отображаются в учете одновременно с уменьшением активов или с увеличением обязательств и ведут к уменьшению собственного капитала [5]. В данном случае нет ни одного условия для признания затрат – активы не уменьшаются и обязательства не увеличиваются, поэтому основания для отображения в учете затрат отсутствуют.

2. Если фактические затраты на производство продукции меньше справедливой стоимости сельскохозяйственной продукции, то в бухгалтерском учете на сумму разницы появляются доходы, которые отображаются бухгалтерской записью Дебет счета 23 «Производство», Кредит счета 710 «Доход от первичного признания и изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости».

Следует отметить, что в соответствии с п. 5 П(С)БУ 15 «Доход» доходом считается увеличение активов или уменьшение обязательств, которые ведут к росту собственного капитала предприятия [6]. В данном случае бухгалтерской записью увеличены фактические затраты с одно-

временным увеличением дохода. Однако предприятие не имеет первичных документов, подтверждающих затраты производства на такую сумму и увеличения активов на эту сумму также не наблюдается.

Я. Карпак отмечает, что доход является получением экономических выгод, которые возникают в результате деятельности предприятия [7]. Однако оприходование продукции от урожая еще не является экономической выгодой и, соответственно, не является доходом, а увеличивает остаток запасов предприятия. Доход будет признан только лишь в момент реализации этой продукции.

Признанные доходы и затраты в конце года относятся на бухгалтерский счет формирования финансовых результатов – 79 «Финансовые результаты» и могут существенно повлиять на общую сумму прибыли или убытка деятельности сельскохозяйственного предприятия. Финансовый результат деятельности предприятия определяется путем сравнения полученных в отчетном периоде доходов с понесенными для получения этих доходов затратами. О. Левицкая отмечает, что финансовый результат является стоимостным показателем прибыли или убытка, который получает субъект хозяйствования в следствии своей деятельности. Прибыль не является гарантированным доходом предпринимателя. Она характеризует успешность бизнеса [8].

Действующая методика учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции может существенно исказить информацию о фактических затратах на производство и полученных доходах за счет отображения прибыли и затрат от первичного признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов. По сути своей в момент отделения продукции от биологического актива предприятие дохода не получает и дополнительных затрат не несет.

Для предоставления правдивой информации о финансовых результатах деятельности предприятий системы АПК следует вернуться к порядку, который действовал в Украине до 2007 г., когда при закрытии счетов учета производства необходимо было сравнить фактические затраты на производство и плановую себестоимость произведенной продукции и на сумму разницы произвести корректировку методом «красное сторно» или обычную запись. В этом случае в бухгалтерском учете будет показана фактическая производственная себестоимость сельскохозяйственной продукции.

При определении финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий будут сравниваться реально полученные доходы с фактически понесенными затратами в соответствии с принципом начисления и соответствия доходов и затрат.

Заключение. Таким образом, действующая в настоящее время методика учета доходов, затрат и финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий дает неоднозначные результаты относительно размеров полученной прибыли или понесенных убытков за счет признания в учете доходов и затрат от первичного признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов. Использование в учетной практике справедливой стоимости для оценки сельскохозяйственной продукции нарушает принцип исторической (фактической) себестоимости, в соответствии с которым приоритетной является оценка активов предприятия, которая формируется, исходя из фактических затрат на их производство.

Закон Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине» одним из принципов бухгалтерского учета и отчетности называет принцип полного освещения, согласно которому финансовая отчетность предприятия должна содержать всю информацию о фактических и потенциальных последствиях хозяйственных операций и событий, способных повлиять на решения, которые принимаются на ее основании [9].

Неоднозначные показатели финансовых результатов деятельности предприятия могут существенно исказить информацию и привести к принятию стратегически неверных управленческих решений. С другой стороны, действующая методика определения доходов и затрат от первичного признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов может в перспективе послужить причиной ошибочного расчета базы начисления налога на прибыль предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Состояние агропромышленного комплекса в январе – апреле 2017 года [Электронный ресурс] / Министерство аграрной политики и продовольствия Украины. – Режим доступа: <http://minagro.gov.ua/system/files/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D0%BD%20%D0%90%D0%9F%D0%9A%204%20%D0%BC%D1%96%D1%81%202017.pdf>
2. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета № 1 «Общие требования к финансовой отчетности» № 73 от 7 фев. 2013 г. [Электронный ресурс] : Верховный Совет Украины. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 30 «Биологические активы» № 790 от 18 ноября 2005 г. [Электронный ресурс] : Верховный Совет Украины. – Режим доступа : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов № 1315 от 29 дек. 2006 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://zakon.help/law/1315/>
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 16 «Затраты» № 318 от 31 дек. 1999 г. [Электронный ресурс] : Верховный Совет Украины. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета № 15 «Доход» № 290 от 29 ноября 1999 г. [Электронный ресурс] : Верховный Совет Украины. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

7. Карп`як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб`єкта господарювання / Я. С. Карп`як // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 172-180. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_26
8. Левицька О. О. Фінансові результати діяльності підприємства як об`єкт обліку / О. О. Левицька // Наукові записки. Серія «Економіка». Випуск 17. – 2011. – С. 214-220. – Режим доступу: : file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BE%D1%80/Downloads/Nznuoa_2011_17_28.pdf
9. Закон України «Про бухгалтерський учет и финансовую отчетность в Украине» № 996-IX от 16 июля 1999 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

УДК 332.21:63

К ВОПРОСУ О ПОКАЗАТЕЛЯХ И КРИТЕРИЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ЗЕМЕЛЬ

Т. А. Запрудская¹, Е. А. Костикова²

¹ – РНУП «Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси»
г. Минск, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 220108, г. Минск, ул. Казинца, 103
e-mail: gerta13@tut.by)

² – УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия»
г. Горки, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 213407, Могилевская обл., г. Горки
ул. Мичурина, 5)

Ключевые слова: эффективность, использование земли, натуральные показатели, стоимостные показатели, чистый доход, прибыль, рентабельность, земельный фонд, сельскохозяйственные земли.

Аннотация. В статье проведен анализ основных критериев экономической эффективности использования сельскохозяйственных земель, приводятся основные стоимостные показатели в разрезе Республики Беларусь за 2013-2015 гг. по выходу продукции на 100 га сельскохозяйственных земель. В качестве обобщающего критерия отмечен уровень рентабельности, дополнительными выделены: освоенность земель, распаханность территории, удельный вес посевов в площади пашни. Для учета дифференциации в качестве почвенного плодородия, с целью сравнения сельскохозяйственных организаций выделен показатель выхода продукции на 1 балло-га. Представлен перечень и проведен анализ основных нормативно-правовых актов в области рационального использования земель сельскохозяйственного назначения. Обозначены основные обязанности землепользователей по эффективному использованию земельных ресурсов и меры юридической ответственности в случае их неисполнения.