

*Л.В.ГУЦАЛЕНКО, кандидат економічних наук, доцент
Вінницький національний аграрний університет*

Методологічні аспекти обліку формування та узагальнення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

Історичний досвід та практична діяльність сільськогосподарських підприємств України та зарубіжних країн підтверджують той факт, що вони не можуть існувати без підтримки держави у вигляді дотацій і субсидій.

Проблемам теоретичного та практичного забезпечення державної підтримки сільського господарства присвячені праці О. Гудзь, М. Дем'яненка, В. Жука, В.Синчака, Я. Соколова та інших. Однак практично відсутні дослідження, щодо впливу дотацій держави на облікову достовірність та нормативне забезпечення об'єктивності значення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Спрямування в аграрну сферу економіки значних державних коштів має супроводжуватись заходами, спрямованими на забезпечення дієвого обліку та контролю за розподілом бюджетних асигнувань, їх цільовим і ефективним використанням товаровиробниками¹.

Тоді виникає запитання: як отримані дотації впливатимуть на формування доходів сільськогосподарських підприємств, а також на їх кінцевий фінансовий результат та рентабельність?

В. Я. Соколов з цього приводу зазначає, що безкоштовне одержання коштів не можна розглядати як прибуток, оскільки це не факт – дія, а факт – подія. Активи підприємства в такому випадку збільшуються не завдяки зусиллям колективу працівників підприємства, а окрім цих зусиль (якщо адміністрація й докладала зусилля щодо «вибивання коштів», то це зусилля

¹ Облік державної підтримки агропромислового виробництва : навч. посіб. / Ю. Я. Лузана, В. М. Жука, І. В. Герасимука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 324 с., С. 5

«дипломатії», а не господарські»¹.

Дослідження проведені М. Я. Дем'яненком свідчать, що сільськогосподарські підприємства України, починаючи з 2000 р., досягли позитивного фінансового результату тільки завдяки фінансовим преференціям².

Як відомо *прибутковість* (profitability) – це здатність отримання прийняттого рівня прибутку. Для забезпечення належного управління діяльністю підприємства, в тому числі сільськогосподарського, досягнення прибутковості є найважливішою метою керівника.

На думку Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла прибутковість вимірюється за допомогою п'яти показників: 1) рентабельності; 2) фондівіддачі; 3) фондорентабельності; 4) квоти власника; 5) прибутку з капіталу³.

Ці показники мають безпосередній вплив на результати діяльності сільськогосподарських підприємств, зокрема у Вінницькій області. Для підтвердження наших висновків розглянемо результати досліджень на рис. 1.

Як видно з рис. 1, така ситуація не свідчить про покращення та ефективність господарювання підприємств аграрної сфери, їх стабільність та перспективи розвитку, а навпаки, насторожує.

Включення дотацій та субсидій, отриманих сільськогосподарськими підприємствами до своїх доходів, призвело до того, що «по-перше, одержані у такий спосіб дані є не зіставними між окремими сільськогосподарськими підприємствами, оскільки у них різні можливості щодо одержання фінансової підтримки; по-друге – такий результат призводить до викривлення інших економічних показників, їх незіставності»².

¹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

² Дем'яненко М. Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 19.

³ Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с., С. 126.

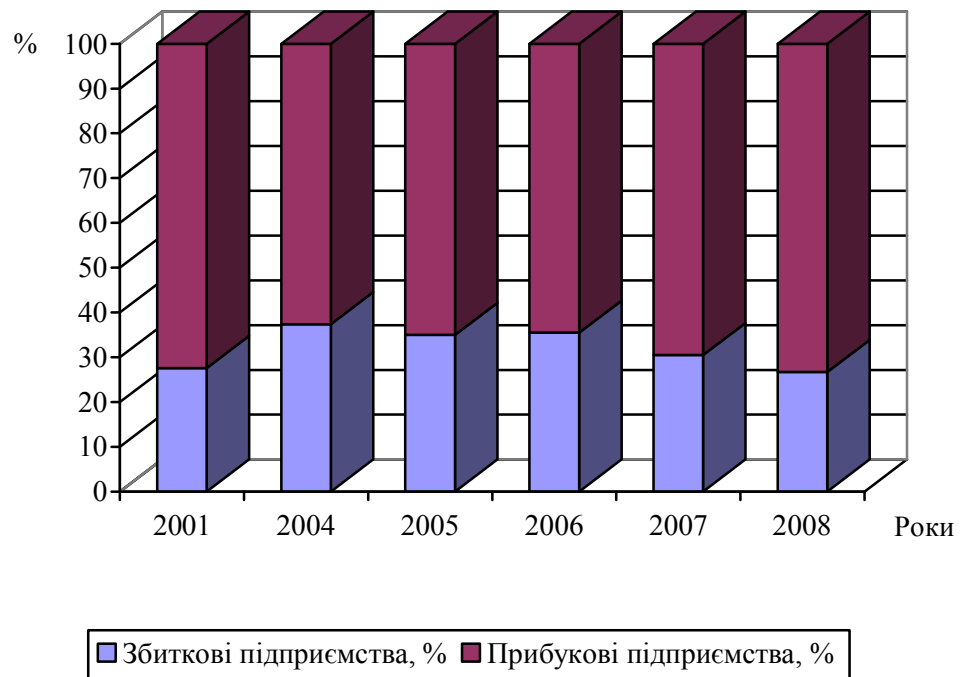


Рис. 1. Структура частки прибуткових і збиткових сільськогосподарських підприємств Вінницької області

Ефективність державної підтримки сільськогосподарських підприємств може бути досягнута, якщо бюджетні кошти виділятимуться прозоро та прогнозовано, наперед інформованими напрямками на постійній довгостроковій основі та у точно передбачених обсягах¹.

Щорічно Мінагрополітики України затверджує близько 30 програм державної фінансової підтримки АПК, у більшості з яких отримувачами бюджетних коштів є сільськогосподарські підприємства. В процесі дослідження сучасного стану обліку бюджетних коштів на цих підприємствах виявлено недотримання законодавцем науково обґрунтованої економічної класифікації бюджетного фінансування на дотації, субсидії та капітальні трансферти, що призводить до неправильної практики ведення бухгалтерського і податкового обліку бюджетних коштів та визначає потребу в пошуку шляхів їх уніфікації².

¹ Гудзь О. Є. Сучасний вимір фінансового забезпечення виробничої діяльності агроформувань / О. Є. Гудзь // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С.11.

² Коркушко О. Н. Методи обліку і обчислення власного капіталу на підприємствах АПК / О. Н. Коркушко // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с., С.8.

Питання вдосконалення методології обліку цільового фінансування висвітлено у розроблені колективом співробітників ННЦ «Інституту аграрної економіки» методичних вказівок щодо облікового забезпечення державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників¹. Крім того, ці питання більш докладно розглянуто авторським колективом у навчальному посібнику «Облік державної підтримки агропромислового виробництва»².

Як відомо, фінансові ресурси відіграють вирішальне значення в забезпеченні відтворювального процесу та економічного розвитку сільськогосподарських підприємств³. Тому їх наявність і умови доступу до зовнішніх джерел формування, раціональне та ефективне використання, як зазначає О.Є. Гудзь, виступають необхідною умовою нормального функціонування й подальшого існування суб'єктів господарювання аграрної сфери⁴.

Однак майже не дослідженими є питання методології обліку з державних цільових коштів. Зокрема О.Н. Коркушко зазначає, що «капітал складається з придбаних засобів, і при проведенні аналізу ефективності діяльності необхідно знати, у що він обходиться підприємству. У цьому випадку виникає питання ціни залученого капіталу»⁵. При визначенні вартості обслуговування капіталу (витрат по його відшкодуванню) застосовуються різні підходи, у яких дана категорія має назву «ціна капіталу» і «вартість капіталу», але більш правильно-позначати її як «собівартість капіталу»⁶.

¹ Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників / Н. А. Павлюк, Г. І. Зуб, Т. В. Романюк, В. М. Жук ; за ред. Н. А. Павлюк, Г. І. Зуба, В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С. 4.

² Облік державної підтримки агропромислового виробництва : навч. посіб. / Ю. Я. Лузана, В. М. Жука, І. В. Герасимука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 324 с.

³ Синчак В. П. Організація фінансового забезпечення сільгосптоваровиробників в умовах інтеграції у СОТ / В. П. Синчак, Т. А. Вінська // Зб. наук. праць / за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с., С. 685.

⁴ Гудзь О. Є. Забезпечення сільськогосподарських підприємств фінансовими ресурсами в період змін та стабілізації / О. Є. Гудзь // Економіка АПК. – 2007. – № 3. – С. 46–53.

⁵ Коркушко О. Н. Методи обліку і обчислення власного капіталу на підприємствах АПК / О. Н. Коркушко // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с., С. 174.

⁶ Ковалев В. В. Методы оценки инвестиционных проектов / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 312 с., С. 39.

Н.П.Кондраков зазначає, що нерідко прибуток розглядають як приріст чистих активів (власного капіталу) підприємства, що зближує традиційне бухгалтерське відношення до прибутку з економічним поняттям приросту капіталу. Відповідно до цього підходу на сьогодні у світовій практиці сформувалась так звана «концепція підтримки капіталу», в основі якої лежить збереження величини капіталу підприємства на незмінному рівні до моменту розподілу дивідендів акціонерам. Суть цього принципу полягає у тому, що дивіденди не повинні виплачуватися з капіталу підприємства, інакше капітал проїдається¹.

М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, та Л.Г. Панченко стверджують, що «об'єктами обов'язкового фінансового обліку є джерела власних засобів (статутний капітал, резервний капітал, цільове фінансування та цільові надходження, нерозподілений прибуток та інші джерела коштів)»².

В.М. Метелиця зазначає, що «Сучасна теорія бухгалтерського обліку виділяє об'єкти в статиці (такі, що забезпечують господарську діяльність підприємства (господарські засоби та їх джерела) й об'єкти в динаміці (такі, що становлять господарську діяльність підприємства (господарські процеси та їх результати). Бюджетне фінансування як одне із джерел формування господарських засобів виступає об'єктом обліку в статиці»³.

У бухгалтерському обліку бюджетне фінансування, на переконання В.М. Метелиці, визнається одним із видів цільового фінансування. Кошти надходять з бюджету на конкретно визначені цілі (підтримка виробництва, технічне забезпечення тощо), тому бюджетне фінансування необхідно розглядати як зобов'язання сільськогосподарського підприємства перед

¹ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет / Н. П. Кондратов. – К. : Экспо, 1998. – 321 с., С. 311.

² Облік державної підтримки агропромислового виробництва : навч. посіб. / Ю. Я. Лузана, В. М. Жука, І. В. Герасимука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 324 с., С. 15

³ Метелиця В. М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В. М. Метелиця. – К., 2008. – 20 с., С. 6.

бюджетом понести витрати, пов'язані з виконанням умов цього фінансування, та забезпечити тим самим високу результативність діяльності¹.

За словами В.М. Жука таке твердження дещо звужене, оскільки державна підтримка включає як бюджетне фінансування, так і інші складові державної підтримки, що значно розширює сегмент об'єктів обліку².

Не можна не погодитись з думкою В.М. Жука що «є потреба посилення і навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва. До таких питань належать: посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами; адаптація міжнародних стандартів та підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегменту господарювання до специфіки національного інституціонального середовища; узгодження підходів щодо відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліку тощо»².

Вважаємо за доцільне з метою підтримки та забезпечення беззбиткового існування аграрного сектору розробити положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування», яке регламентуватиме основні положення та особливості відображення в обліку дотацій та субсидій, зокрема для сільськогосподарських підприємств.

На особливу увагу заслуговує також інформація фінансової звітності, яка ніяким чином не відображує ставлення держави щодо підтримки виробництва тієї чи іншої продукції, в тому числі сільськогосподарської. З цього приводу В. М. Жук вважає: «Аналізуючи річну бухгалтерську звітність сільськогосподарських підприємств, слід зазначити, що на відміну від

¹ Метелиця В. М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В. М. Метелиця. – К., 2008. – 20 с., С. 6.

² Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : моногр. / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с., С. 461-462.

фінансової звітності, де проблемі бюджетного фінансування не приділено належної уваги, у статистичній звітності поступово розширюється коло показників, що характеризують державну підтримку сільського господарства»¹. Автор робить висновок, що розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватися запитом на відповідну інформацію від галузевого управління та Міністерства фінансів України. Це вимагає вдосконалення фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності цих процесів¹.

Ми підтримуємо позицію В. М. Жука про те, що фінансова звітність потребує вдосконалення відносно інформаційних потреб для забезпечення державних бюджетних програм. На нашу думку, в примітках до фінансової звітності доцільно виділити розділ XVI «Використання коштів цільового фінансування» в якому буде приведено аналітичну інформацію щодо виділених та використаних коштів цільового фінансування в розрізі бюджетних програм. Ця інформація в такому розрізі дасть можливість здійснювати контроль за цільовим використанням бюджетних коштів на всіх рівнях: підприємства, району, області, держави.

¹ Жук В. М. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах вступу України до СОТ / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 7-9

Розглянуто проблеми та методологічні аспекти формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств під впливом державних асигнувань, а також внесено пропозиції щодо удосконалення фінансової звітності і введення П(С)БО «Цільове фінансування», яке враховуватиме галузеві особливості та забезпечуватиме облік дотацій та субсидій.

Рассмотрены проблемы и методологические аспекты формирования финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий под влиянием государственных ассигнований, а также внесены предложения по усовершенствованию финансовой отчетности и введению П(С)БУ «Целевое финансирование», которое будет учитывать отраслевые особенности и обеспечит учет дотаций и субсидий.

The problems and method aspects of forming financial results at agricultural enterprises under the act of state assignments are describes. Brought suggestions of the improvement of the financial reporting and introduction of NAS «Single-sourcing» which will take into account of a particular branch features and provide the account of grants and subsidies.