

УДК 657

Н.М. Колос, канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Особливості розподілу фінансових результатів сільськогосподарських підприємств

В статті розглянуто цільову спрямованість та організаційні й методичні аспекти розподілу фінансових результатів сільськогосподарських підприємств в частині процедури та обліку розподілу прибутку. Досліджено світову практику створення за рахунок відрахувань із прибутку особливого резервного капіталу. Запропоновано резервувати прибуток, отриманий в результаті оцінки за справедливою вартістю залишку товарної продукції на кінець року.

облік, фінансова звітність, розподіл прибутку, резерв, біологічні активи

Н.Н. Колос, канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Особенности распределения финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий

В статье рассмотрена целевая направленность, организационные и методические аспекты распределения финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий в части процедуры и учета распределения прибыли. Исследована мировая практика создания за счет отчислений из прибыли особого резервного капитала. Предложено резервировать прибыль, которая получена в результате оценки справедливой стоимости остатка товарной продукции в конце года.

учет, финансовая отчетность, распределение прибыли, резерв, биологические активы

Постановка проблеми. Відповідно до статутних документів переважної більшості суб'єктів господарювання, зокрема і у сільському господарстві, як мету створення декларовано отримання прибутку, що обумовлює центральне місце прибутку як об'єкту управління. Як у власників, так і у менеджерів підприємств є необхідність у наявності об'єктивної інформації про фінансові результати господарської діяльності, а також про фактори, що обумовили їх формування. Інтереси власників реалізуються у процесі розподілу фінансових результатів, відповідно процедура розподілу прибутку є об'єктом управління. Для реалізації інтересів власників необхідно мати впевненість щодо об'єктивності формування фінансових результатів. Відповідно, процедура формування і розподілу прибутку сільськогосподарських підприємств має бути спрямована на більш повну реалізацію інтересів власників. У цьому зв'язку дослідження проблематики розподілу фінансового результату сільськогосподарського підприємства є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку теорії і методології бухгалтерського обліку та аналізу, зокрема в частині формування і розподілу фінансових результатів знайшли своє відображення у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: М.Т. Білухи, І.О. Бланка, О.С. Бородкіна, М.Ф. Ван Бреда, С.Ф. Голова, О.М. Губачової, О.Д. Гудзинського, К. Друрі, Г.Г.Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, М.Р. Метьюса, Є.В. Мниха, В.Б. Моссаковського, М.С. Пушкаря, М.Б. Перери, П.Т. Саблука, В.К. Савчука, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Дж.Фостера, Е.С. Хендріксена, Ч.Т. Хорнгрена, Л.С. Шатковської, М.Г. Чумаченка та інших вчених.

Проте, цей напрям потребує подальших досліджень з огляду на необхідність розв'язання проблемних аспектів облікової практики сільськогосподарських підприємств з врахуванням запитів системи управління.

Постановка завдання. Відповідно за мету написання публікації поставлено розробку організаційних й методичних аспектів розподілу фінансових результатів сільськогосподарських підприємств в частині процедури та обліку розподілу прибутку на підставі обстеження базових сільськогосподарських підприємств Кіровоградської області.

Виклад основного матеріалу. У теорії бухгалтерського обліку проблематиці формування фінансового результату традиційно приділяється велика увага. Загальновідомо, що категорія прибутку є абстрактною: його розмір залежить значною мірою від прийнятої методології формування в системі обліку, в основі ж методології лежать інтереси певного кола осіб, що мають відношення до господарських процесів.

Процедури розв'язання облікових завдань залежно від інтересів зацікавлених осіб характеризуються певними особливостями. Як вже зазначалось, Е. Леоте, А. Гільбо та А.П. Рудановський зводили весь облік до квантифікації (обчислювання) фінансових результатів або, як зазначав Ф. Боналуми: «... виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій» [3, с.104]. Звідси випливає важливий висновок, що фінансовий результат в економічному сенсі не обов'язково повинен збігатися з фінансовим результатом – в юридичному. Разом з тим, розв'язання цього завдання дасть змогу найкращим чином реалізувати інтереси всіх учасників господарського процесу. В системі фінансового менеджменту, зокрема господарських товариств, процедуру формування фінансових результатів є необхідним розглядати з точки зору реалізації інтересів учасників господарських товариств у сільськогосподарському виробництві. Відповідно на кожному підприємстві необхідно враховувати рівень відокремленості власників від управління та встановлювати відповідність формування фінансового результату вимогам стандартів у процедурі аудиту. На рівні суб'єктів господарювання спостерігаються проблемні моменти облікової практики формування фінансових результатів, обумовлені впровадженням значних змін до формування фінансових результатів на рівні офіційної методології формування фінансових результатів в системі обліку, що безпосередньо пов'язано із застосуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи». Це негативно позначається на якості облікової практики.

З точки зору посилення реалізації інформаційної та контрольної функції фінансового обліку слід обов'язково закріпити у внутрішніх документах сільськогосподарських підприємств процедуру розподілу й використання фінансових результатів (рис. 1), що має передбачати максимальне врахування інтересів власників.

Щодо спрямування прибутку на виправлення помилок, то, на нашу думку, необхідно за наявності ознаки суттєвості помилки (встановлюється обліковою політикою підприємства) проводити аудиторську перевірку для з'ясування причини помилки й відхилення припущення стосовно фальсифікації.

Вищий орган управління підприємством приймає рішення про розподіл прибутку. У товариствах з обмеженою відповідальністю – це протокольні оформленні рішення зборів учасників, у акціонерних товариствах і сільськогосподарських кооперативах – рішення загальних зборів, у приватних підприємствах і фермерських господарствах – наказ чи розпорядження власника. У бухгалтерському обліку розподіл прибутку має відображатися відповідно до внутрішніх документів, участь у розробці яких повинні брати власники підприємства.

При застосуванні фондового принципу побудови плану рахунків використання прибутку поточного року відображалось на бухгалтерських рахунках. Це давало змогу

накопичити інформацію, пов'язану з використанням прибутку поточного року на формування джерел фінансування. Декларована відмова від фондового принципу побудови плану рахунків зумовлює необхідність зміни підходів до нормування витрат, пов'язаних з використанням прибутку.



Рисунок 1 – Послідовність процедури розподілу прибутку

Джерело: розроблено автором

Відповідно до Господарського кодексу України [1] підприємство має право утворювати фонди. В цьому вбачаємо певну невідповідність, тому що відсутність рахунків призначених для відображення в обліку коштів направлення прибутку на розвиток виробничої та соціальної інфраструктури, ускладнює процеси фінансового планування, але повернення до фондового принципу послаблює зацікавленість потенційних інвесторів, може призвести до фальсифікації інформації й обмеження реалізації прав власників (інвесторів) на одержання доходу. Для усунення суперечності та запобігання негативних наслідків доцільно на рівні підприємства розробляти та приймати як додаток до статутних документів «Положення про формування та розподіл прибутків», яке ґрунтується на обраній підприємством дивідендній політиці. У свою чергу статутом має бути передбачено компетенцію розробки цього Положення.

У світі одержала широкий розвиток практика створення за рахунок відрахувань із прибутку особливого резервного (його ще називають запасним) капіталу, який, акумулюючи надлишки прибутку в особливо сприятливі роки, зберігається на відповідних рахунках у банках або у високоліквідних цінних паперах. Завдяки утвореному резервному капіталу на підприємствах з'являється можливість в окремі

звітні періоди, незважаючи на невеликі суми одержаного прибутку, сплачувати дивіденди у визначених розмірах. Таким чином, рівномірність у розподілі дивідендів сприяє не тільки економічній міцності товариства, але й закріплює акціонера як власника.

Утворення резервного капіталу може мати обов'язковий або добровільний характер. У першому випадку він утворюється відповідно із законодавством, а в другому – згідно з порядком, встановленим установчими документами підприємства або передбаченим його обліковою політикою. Обов'язкове утворення резервного капіталу в Україні поширюється на господарські товариства, де наявність такого фінансового джерела впливає з необхідності захисту інтересів співвласників. У свою чергу статут товариства має містити відомості про розмір і порядок формування резервного фонду (капіталу) згідно із ст. 143 Цивільного кодексу України [7].

Особливість утворення резервного капіталу (фонду) в господарському товаристві визначена ст. 87 Господарського кодексу України [1], а саме: має створюватися резервний (страховий) фонд у розмірі, передбаченому установчими документами товариства, але не менш 25% від його статутного капіталу. Резервний (страховий) фонд утворюється за рахунок обов'язкових щорічних відрахувань, які не можуть бути менш 5% чистого прибутку.

Аналіз статутних документів базових господарств виявив невідповідність чинному законодавству стосовно критеріїв створення резервного капіталу у 43% агроформувань. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у балансі за статтею «Резервний капітал» відображається сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Згідно з фінансовою звітністю сільськогосподарських підприємств резервний капітал утворено у 15% обстежених. У підприємствах, де спостерігається рух резервного капіталу, це технічно пов'язано лише із закриттям рахунку 44 «Нерозподілені прибутки», що здійснює бухгалтер безпідставно (рішення засновників або внутрішня регламентація відсутні).

В умовах ринкової економіки важливого значення набуває створення й правильне використання резервів. Резервування прибутку здійснюється для поповнення основного капіталу, виплати дивідендів за відсутності (нестачі) прибутку звітного року для цих цілей, для відшкодування можливих у майбутньому непередбачених збитків і витрат. Можливо здійснювати резервування майбутніх платежів і витрат шляхом завчасного включення до витрат з метою обчислення прибутку до розподілу відносно запланованих витрат майбутніх періодів. До витрат, що резервуються, належать суми на оплату майбутніх відпусток працівників (що є обов'язковим). Чинним законодавством не передбачено витрат на ремонт і модернізацію необоротних активів.

Планом рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій для обліку резервного капіталу, створеного за рахунок нерозподіленого прибутку, передбачено рахунок 43 «Резервний капітал». Його створення відображується кореспонденцією рахунків за дебетом 44 «Нерозподілені прибутки» та кредитом 43 «Резервний капітал». Використання резервного капіталу пов'язано з поповненням статутного капіталу або з покриттям збитків і компенсуванням недоотриманого прибутку для нарахування дивідендів, якщо їх розмір гарантується підприємством і не забезпечується прибутком звітного періоду. У всіх інших випадках резервування майбутніх витрат і платежів має бути відображено по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Можливі типи резервування згідно з чинним законодавством схематично відображені на рис. 2.



Рисунок 2 – Типи формування резервної системи

Джерело: розроблено автором

У сільськогосподарських підприємствах недоліком сучасного фінансового менеджменту, що негативно позначається на господарській практиці, є нехтування необхідністю створення страхової фінансової (резервної) системи. Відповідно до методичних підходів, розглянутих у фаховій літературі, резервування має здійснюватися за нормативами згідно з розрахованими потребами внутрішнього страхування. На нашу думку, в «Положенні про формування та розподіл прибутків» має бути зафіксовано напрями формування резервної системи підприємства, а саме наведено перелік господарських операцій, що потребують внутрішнього страхування, а також нормативи або порядок створення резервів та їх використання. Отже, для сільськогосподарських підприємств має бути обов'язково створено резерви для покриття збитків внаслідок ризиків сільськогосподарського виробництва (кліматичні умови, хвороби тварин тощо). Створення тих чи інших резервів пов'язано з дивідендною політикою. Наприклад, якщо господарство обрало політику стабільного рівня дивідендів, то має бути створено і резерв на виплату дивідендів. У методичних рекомендаціях на галузевому рівні доцільно зазначати обов'язкову аналітику обліку резервного капіталу. Також у «Положенні про формування та розподіл прибутків» слід розкрити процедуру покриття збитків, які є можливими за рахунок резервного капіталу.

Резервування розглядалося науковцями з точки зору передбачення необхідності потенційно можливого уточнення оцінки цінностей показників балансу. Резервування, на думку А.П. Рудановського, «передбачає уточнення оцінки цінностей, які показані в балансі» [5]. Наприклад, у разі проведення дооцінки вартості необоротних активів замість віднесення на прибуток вводиться стаття «Резерви на переоцінку вартості активів» (таким підходом відповідає і відображення капіталу у дооцінках на відповідному рахунку 41 «Капітал у дооцінках»). Резерви на переоцінку є частиною власного капіталу, тому зростання вартості землі, будинків має відобразитися як коригування права володіння співвласників. Є необхідним враховувати специфіку сільського господарства при здійсненні оцінки продукції. Одержаний в результаті переоцінки приріст капіталу існує лише гіпотетично, тому вважаємо, що доцільно резервувати прибуток, одержаний в результаті оцінки за справедливою вартістю залишку товарної продукції на кінець календарного року, з відображенням резерву на відповідному аналітичному рахунку. Наприклад, у підприємстві, що спеціалізується на вирощуванні зернових, після отримання продукції (яка оцінена за цінами активного ринку на момент збирання врожаю) було відкладено збут продукції через очікування підвищення цін. У квітні наступного за звітним роком ціни на ринку знизилися, крім того, частина зерна втратила якісні властивості внаслідок недбалого зберігання. Попередньо за рішенням загальних зборів підприємства за підсумками року було розподілено прибуток і нараховано дивіденди. Але якщо резерв було б створено, то це

пом'якшило негативні наслідки ситуації, що відповідає вимозі ведення бухгалтерського обліку за принципом обачності. Обачність – це застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат, а також завищенню оцінки активів і доходів підприємства згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]. Ця вимога означає більшу готовність до визнання в обліку видатків і зобов'язань, ніж можливих доходів і активів, не припускаючи при цьому утворення прихованих резервів. Проявом даної вимоги в міжнародній бухгалтерській практиці є те, що прибуток відображається в обліку тільки після здійснення господарських операцій, а збиток може відобразитися з моменту припущення про його можливість. Саме для покриття таких збитків призначено резерви уточнення оцінки. Застосування резервів з уточнення оцінки істотно підвищує фінансову стабільність підприємства, а також вірогідність та якість фінансової звітності. Це дає змогу користувачам інформації мати реальну оцінку активів підприємства і не припустити помилки при розподілі уявного, але не реально одержаного прибутку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ускладнення в обліковій та господарській практиці розподілу фінансових результатів і реалізації права на дохід об'єктивно зумовлено суперечністю чинного законодавства. Декларована відмова від фондового принципу побудови плану рахунків обумовлює необхідність зміни підходів до нормування витрат, пов'язаних з використанням прибутку. В контексті реалізації інтересів власників необхідним є фінансове планування (як поточне, так і перспективне), процедура якого має бути визначена установчими документами та внутрішніми регламентами підприємств. Резервний капітал призначений для покриття збитків звітного періоду, це страховий запас підприємства, який надає додаткову гарантію повернення вкладених коштів усім його кредиторам, має цільове спрямування використання – покриття запланованих і непередбачених збитків, виплати за всіма зобов'язаннями підприємства у разі недостатності прибутку до розподілу чи нерозподіленого прибутку. Резерви виконують функцію підтримки або відновлення стабільної величини капіталу. На відміну від фонду, резерв передбачає не нове накопичення коштів понад капітал, що існує, а лише стабілізацію розміру капіталу. Є доцільним резервувати прибуток, отриманий в результаті оцінки за справедливою вартістю залишку товарної продукції на кінець року.

Список літератури

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Колос Н.М. Бухгалтерський облік у реалізації прав власників в сільському господарстві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.М.Колос ; Нац. аграр. ун-т. — К., 2007. — 20 с. — укр.
4. Національне положення (стандарт) фінансової звітності 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Рудановский А.П. Анализ баланса / А.П. Рудановский. – М.: Маркиз, 1925. – 88 с.
6. Савченко В.М. Особливості застосування оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Савченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Вип. 20. – Ч. 1. – Кіровоград: КНТУ, 2011. – С. 269-274.
7. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>

Natalia Kolos

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

The Peculiarities of Financial Results Distribution of Agricultural Enterprises

The purpose of writing a publication is to clarify the problems of accounting practices based on research supporting agricultural enterprises of Kirovohrad region.

The problem of formation of financial results traditionally paid much attention in theory of accounting. It is well known that the category of income is abstract: its size depends largely on the adopted methodology formation in the accounting system, based on the same methodology underlying interests of some people related to business processes.

In the context of the interests of owners, financial planning is necessary (both the current and future); it is appropriate to provide for internal regulations of the company. Reserve capital is intended to cover the losses of the reporting period, this insurance stock company, which provides an additional guarantee of obtaining a return on investment, covering both planned and unexpected losses, the payment of all liabilities of the enterprise in the absence of profit. Provisions implementing support function or restore stable equity. Business entities recommended to align with the requirements of financial planning and control system of analytical accounting in terms of reserve capital formation and use of financial results. It is necessary to take into account the peculiarities of agricultural production.

accounting, financial statements, profit distribution, reserve, biological assets

Одержано 15.11.14

УДК 657:378

Л.В. Кононенко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

С.О. Кононенко, доц., канд. пед. наук

Кіровоградський державний педагогічний університет імені Володимира Винниченка

Післядипломна освіта бухгалтерів в Україні: проблеми та перспективи

В статті доведена необхідність перманентної післядипломної освіти сучасного бухгалтера з врахуванням проблем, які обумовлені сучасним економічним та соціальним становищем в Україні. Досліджено загальноприйняті міжнародні стандарти освіти бухгалтерів, які передбачають безперервне підвищення кваліфікації з обов'язковим складання відповідних іспитів та сертифікацією. Запропоновано впровадження державної сертифікації професійних бухгалтерів з дотриманням вимог міжнародних стандартів та норм професійної етики.

інтернаціоналізація, Комітет з міжнародних стандартів обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, професійне призначення бухгалтера, сертифікація бухгалтерів

Л.В. Кононенко, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

С.А. Кононенко, доц., канд. пед. наук

Кіровоградський державний педагогічний університет імені Володимира Винниченка

Последипломное образование бухгалтеров в Украине: проблемы и перспективы