

УДК 631

Бондарєва Т. Г., к.е.н., доцент, Нагавичко І. П., ст. викладач
(Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

ЗВІТНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

В статті розкрито роль і значення звітності в інформаційному забезпеченні сільськогосподарських підприємств та визначено напрями удосконалення окремих форм фінансової звітності.

Ключові слова: звітність, сільськогосподарське підприємство.

Сучасний розвиток ринкових відносин змінює стратегічні цілі сільськогосподарських підприємств, і якщо вони сподіваються досягти значних результатів, то їм необхідно мати таку економічну інформацію, яка дасть можливість швидко та адекватно реагувати на ринкові зміни. При цьому значно підвищується роль інформаційного забезпечення в управлінні фінансово-господарською діяльністю, важливе місце в якому належить звітності як підсумковій частині бухгалтерського обліку. Варто зауважити, що результати реформування системи бухгалтерського обліку в Україні ще недостатньо якісні, а показники фінансової звітності не повною мірою придатні для прийняття рішень, не відповідають інформаційним потребам користувачів та якісним характеристикам звітної інформації, тому виникає необхідність подальшого удосконалення теоретичних та організаційно-методичних засад складання фінансової звітності для підвищення її інформативності та релевантності у процесі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Проблеми методології і практики бухгалтерської звітності стали об'єктом досліджень багатьох відомих учених, що викладені у працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.М. Жука, В.В. Качаліна, Г.Г. Кірейцева, М.І. Кутгера, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, П.Т. Саблука, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та інших.

Проблеми адаптації фінансової звітності та її галузевого спрямування до вимог МСФО систематизовані у працях В.О. Андрієнка, Т.В. Барановської, Л.М. Білої, І.В. Головащенко, Н.І. Дорош, О.О. Канцурова, Л.М. Кіндрацької, О.М. Коробко, Т.Є. Кучеренко, В.В. Ласовецького, Л.Г. Ловінської, Т.Г. Маренич, Н.Л. Правдюк, Н.В. Семишної, П.Я. Хомина та інших.

І хоча праці науковців відрізняються глибиною теоретичних висновків та значимістю розглянутих проблем і узагальнень, однак залишається об'єктивною необхідність подальшого поглибленого дослідження теоретичних, методичних і організаційних питань, спрямованих на удосконалення практики складання та використання фінансової звітності.

Метою даної статті є розглянути напрями вдосконалення окремих форм бухгалтерської звітності для більш повного інформаційного забезпечення управління діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Значення фінансової звітності сьогодні важко переоцінити, оскільки її використовують не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства як первинного осередку, що виробляє певний вид продукції та/або послуг, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей і видів діяльності, а також усього народного господарства.

Бухгалтерська звітність є заключним етапом облікового процесу і складається за даними бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб різних категорій користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що визначає її важливість та необхідність. Повна та достовірна інформація про фінансовий стан та результати діяльності підприємства є основою, від якої відштовхуються при вирішенні поточних та перспективних господарських проблем. Для прийняття правильних управлінських рішень інформація, подана у всіх формах звітності, повинна бути повною, правдивою та неупередженою.

В аграрному секторі економіки, на відміну від інших галузей, є багато властивих тільки їй об'єктів бухгалтерського обліку, таких як землі сільськогосподарського призначення, біологічні активи, виробництво сільськогосподарської продукції (як процес біологічних змін під впливом природно-технологічних особливостей) та інші.

Проте сучасні форми фінансової звітності не відображають галузевих особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, подаючи в стислому форматі лише відомості про біологічні активи. Тому актуальними є пропозиції вітчизняних науковців [1] щодо поліпшення структури фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, зокрема форми балансу, що полягає у перегрупованні розділів та зміни окремих статей (таблиця).

Структурно-логічна будова балансу
сільськогосподарського підприємства

Актив	Капітал і пасиви (зобов'язання)
1	2
<i>I. Довгострокові активи</i>	<i>I. Інвестований, накопичений капітал і резерви</i>
Нематеріальні активи	<i>Статутний (пайовий) капітал, у т. ч.</i>
Капітальні інвестиції	<i>- неоплачена частка статутного капіталу</i>
<i>Земельні ресурси</i>	Додатковий вкладений капітал
Основні засоби	Інший додатковий капітал
Довгострокові фінансові інвестиції	Резервний капітал
Довгострокові біологічні активи	<i>Інші резерви</i>
Довгострокова дебіторська заборгованість	Нерозподілений прибуток (збиток)
Інші довгострокові активи	Вилучений капітал
	Цільове фінансування
Всього за розділом I	Всього за розділом I
<i>II. Поточні функціональні активи</i>	<i>II. Довгострокові зобов'язання</i>
Виробничі запаси	Довгострокові кредити банків
Поточні біологічні активи	Довгострокові фінансові зобов'язання
Незавершене виробництво	Інші довгострокові зобов'язання
Готова продукція	
Товари	
Всього за розділом II	Всього за розділом II
<i>III. Поточні фінансові активи</i>	<i>III. Поточні зобов'язання</i>
<i>Витрати майбутніх періодів</i>	<i>Доходи майбутніх періодів</i>
Векселі одержані	Короткострокові кредити банків
Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	Векселі видані
з податків та зборів	Кредиторська заборгованість (за товари, роботи, послуги)
з виданих авансів	Поточні зобов'язання за розрахунками:
з нарахованих доходів	з одержаних авансів

продовження таблиці

з внутрішніх розрахунків	з податків та зборів
Інша поточна дебіторська заборгованість	з оплати праці
Поточні фінансові інвестиції	з учасниками
Грошові кошти та їх еквіваленти	Із внутрішніх розрахунків
Інші оборотні активи	Інші поточні зобов'язання
Всього за розділом III	Всього за розділом III
Баланс	Баланс

Джерело: [1, С. 12]

На нашу думку, найбільш актуальним та доцільним, у даному випадку, є доповнення I розділу активу балансу статтею «Земельні ресурси», оскільки земля сільськогосподарського призначення є особливим активом, який на даний час не відображається у вказаній формі через правові особливості її приватизації і використання та відсутність нормативного регламентування обліку. Однак – це головний засіб виробництва, без якого неможливий сам процес створення продукції рослинництва і тваринництва. Земля одночасно є предметом і засобом праці, що й визначає потребу та значимість організації обліку цього об'єкта, а також відображення даного показника у звітності сільськогосподарських підприємств.

Відсутність у фінансовій звітності інформації щодо земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, які контролюються підприємством і приносять йому економічні вигоди, призводить до викривлення результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання та втрати контролю зі сторони як власників земельних паїв, так і держави. Біологічна складова земельної ділянки сільськогосподарського призначення робить її унікальною по відношенню до тих земельних ділянок, які використовуються на інші цілі, не пов'язані із сільськогосподарським виробництвом (під забудову, як нерухомість тощо). Контрольовані активи на правах операційної оренди є об'єктами забалансового обліку, проте земельні ділянки сільськогосподарського призначення, що використовуються на умовах операційної оренди у зв'язку із їх винятковою значимістю слід також відображати у балансі (ф. № 1) та додатково розшифровувати інформацію про вартість земельних ділянок у окремому розділі Приміток до фінансової звітності (ф. № 5) щодо їх виду (рілля, сіножаті, пасовища тощо) і умов контролю (за строками користування). Облік земельних ділянок на умовах операційної оренди доцільно відображати на окремому субрахунку 167 «Земельні ділянки

для використання у сільськогосподарському виробництві на умовах операційної оренди» з одночасним зарахуванням їхньої вартості у склад додаткового капіталу – 426 «Земельний капітал сільськогосподарського призначення», що має знайти своє відображення у Звіті про власний капітал (ф. 4).

Для здійснення контролю за правом використанням орендованих земельних ділянок (отримання у оренду, повернення земельних ділянок після закінчення строку оренди) інформацію у примітках (ф. № 5) необхідно додатково деталізувати за термінами оренди [2, С. 16].

Інформація про біологічні активи на даний час знаходить своє відображення в різних компонентах звітності. В балансі (ф. № 1) їх вартість відображається в статтях «Довгострокові біологічні активи» (коди рядків 035-037) та «Поточні біологічні активи» (код рядка 110). У Звіті про фінансові результати (ф. № 2) до статті «Інші операційні доходи» включаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів з виділенням у вписуваному рядку 061 доходу від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності. В статті «Інші операційні витрати» наводяться витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, від зміни вартості біологічних активів з виділенням у рядку 091 витрат від первісного визнання біологічних активів сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності [3].

Кучеренко Т.Є. зазначає, що згідно П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» для визначення фінансового результату від основного виду діяльності сільськогосподарських підприємств, окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), у звіті (ф. № 2) слід відображувати також доходи, які виникли внаслідок первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів, а також суми дооцінки до справедливої вартості поточних біологічних активів на дату звітності. Для цього операції з первісного визнання сільськогосподарської продукції, біологічних активів, а також з дооцінки поточних біологічних активів необхідно виділити окремими статтями у складі основної діяльності: «Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і поточних біологічних активів», «Дохід від дооцінки поточних біологічних активів».

Витрати внаслідок первісного визнання сільськогосподарської продукції та уцінки поточних біологічних активів слід відображувати у складі витрат основної, а не іншої операційної діяльності, тобто по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації». Назву цього рахунку і ана-

логічної статті у звіті про фінансові результати необхідно також уточнити з урахуванням попередніх пропозицій: «Витрати основної діяльності». Відповідно, фінансові результати, отримані від основної діяльності, мають бути визначені однойменними показниками, тобто статтю «Валовий: прибуток, збиток» слід замінити на: «Фінансові результати основної діяльності – прибуток, збиток».

Погоджуємось з думкою окремих науковців [4] про доцільність включення результатів переоцінки поточних біологічних активів до додаткового капіталу. Дооцінка біологічних активів буде збільшувати складову власного капіталу «Додатковий капітал», а уцінка – відповідно зменшувати, що, в свою чергу, не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

Таким чином, немає потреби застосовувати субрахунки 7102 «Дохід від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та 9402 «Витрати від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю», достатньо ввести до робочого плану рахунків субрахунок 4231 «Дооцінка біологічних активів».

В цьому контексті варто доповнити Звіт про власний капітал (ф. № 4) статтю 120 «Дооцінка біологічних активів», де будуть наводитися дані, які відображають збільшення власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату, а також статтю 130 «Уцінка біологічних активів», в якій будуть зазначатися дані, які відображають відповідні зменшення власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату.

Для відображення інформації про біологічні активи у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» призначено два розділи: XIV «Біологічні активи» та XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». Однак, вони не розкривають повної інформації про фінансові результати від сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», оскільки не включають показники фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, а також не містять інформації про прибутки (збитки) від вибуття довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю [5].

Отже, структура бухгалтерської звітності забезпечує подання інформації у зручній формі для формулювання стратегії, планування, прийняття управлінських рішень, контролю та оцінки результатів діяльності, але чітко уніфікована форма фінансових звітів не сприяє розкриттю суттєвої і доречної інформації, що стосується виробничо-

фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств, оскільки не враховує їх галузевих особливостей, а отже, не може повністю задовольнити інформаційні потреби користувачів з прямим фінансовим інтересом – кредиторів та інвесторів.

1. Семенишина Н. В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н. В. Семенишина. – К., 2008. – 19 с. **2.** Кучеренко Т. Є. Фінансова звітність у системі управління сільськогосподарським виробництвом : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Т. Є. Кучеренко. – К., 2011. – 29 с. **3.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» : Наказ Міністерства фінансів України 31 березня 1999 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. **4.** Остапчук О. В. Проблеми оцінки біологічних активів [Електронний ресурс] / О. В. Остапчук, А. О. Ярова. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com> **5.** Остапчук О. В. Проблеми відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності [Електронний ресурс] / О. В. Остапчук, О. В. Шипуля. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>

Рецензент: д.е.н., професор Лазаришина І. Д. (НУВГП)