

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*Раскрыты проблемы и особенности формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях в соответствии с П(С)БУ 30 "Биологические активы" и МСБУ 41 "Сельское хозяйство".
Проведена сравнительная характеристика требований стандартов*

Постановка проблемы. Финансовый результат деятельности сельскохозяйственных предприятий формируется от разных видов деятельности, наибольший удельный вес в которой занимают биологические преобразования. В связи с переходом Украины на использование международных стандартов финансовой отчетности и бухгалтерского учета требуется более тщательное их изучение. Несоответствие требований П(С)БУ 30 "Биологические активы" требованиям МСБУ 41 "Сельское хозяйство" является препятствием для привлечения инвестиций и кредитных ресурсов в страну, поскольку отличные от общепринятого в мире учетные порядки, формы финансовой отчетности, их содержание и принципы бухгалтерского учета затрудняют работу с зарубежными партнерами.

Утверждение Положения (стандарта) бухгалтерского учета 30 "Биологические активы", в котором отражается специфика ведения отраслевого учета в предприятиях Украины, вызвало особый резонанс как среди бухгалтеров, так и среди научных работников. Однако возможности и последствия введения этого стандарта в практику деятельности предприятий Украины не были выяснены, в связи с этим назрела необходимость ликвидировать этот пробел. [3, с.17]

Введение П(С)БУ 30 "Биологические активы" привело к использованию новых счетов относительно признания доходов и расходов от операционной деятельности предприятий, что в свою очередь вызвало изменение отображения информации о финансовых результатах в форме № 2 "Отчет о финансовых результатах".

Целью исследования. Является выявление причин и существенности различий в нормативных документах по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности национального и международного характера. Установление необходимости совершенствования П(С)БУ 30 "Биологические активы" для формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий в Украине.

Проблемы учета финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий и перспективы их решения в Украине нашли отражение в статьях ученых экономистов Кисла О.А.[1], Лавриненко Л.[2], Моссаковского В. [3]. Но все еще, по этому вопросу, осталось много спорного и неясного. Это обусловлено неоднозначностью взглядов разных ученых на пути практического использования П(С)БУ 30 "Биологические активы" и его сближением с Международным стандартом бухгалтерского учета 41 "Сельское хозяйство".

Основное содержание. В настоящее время методологические основы бухгалтерского учета определяют 34 П(С)БУ. По ним формируется учетная политика предприятий различных форм собственности и хозяйствования. Только П(С)БУ 30 имеет отраслевую направленность и предназначен для предприятий, которые осуществляют сельскохозяйственную деятельность. В процессе преобразований мы получаем долгосрочные и текущие биологические активы, которые должны иметь соответствующую оценку, существенно влияющую на финансовые результаты деятельности.

В связи с введением П(С)БУ 30 "Биологические активы" у предприятий агропромышленного комплекса Украины возникли новые требования к формированию финансового результата. Это вызвано, тем, что в сельском хозяйстве процесс производства связан с биологическими активами и биологическими преобразованиями. И как следствие, появляются новые методические подходы к формированию финансовых результатов, связанных с признанием расходов от первоначального признания биологических активов; готовой сельскохозяйственной продукции и доведением до фактической стоимости, а также соответствующих доходов.

Новым для бухгалтеров является определение расходов от первоначального признания биологических активов и сельскохозяйственной продукции. По нормам П(С)БУ 30 они определяются как разница между справедливой стоимостью и расходами на их производство.

Международный стандарт бухгалтерского учета 41 "Сельское хозяйство" определяет биологические активы, как живущие растения или животные [5], а П(С)БУ 30 "Биологические активы" конкретизирует назначение таких активов: биологические актив – животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды. [4]

Такое неполное соответствие имеется также и в других определениях, которые необходимы для применения анализируемых стандартов (табл. 1)

Отмеченные расхождения (табл. 1) в трактовке понятий о сельскохозяйственной деятельности в рассматриваемых стандартах нельзя назвать существенными для определения финансового результата, поэтому данный пункт в национальном стандарте можно оставить без изменений.

Одним из новшеств учета сельскохозяйственной деятельности, которые внедрены П(С)БУ 30 "Биологические активы" является изменение классификации объектов бухгалтерского учета, связанных с сельскохозяйственным производством.

Особенностью классификационного определения является подход к оценке биологического актива, который обусловлен наличием двух альтернативных вариантов оценки: по справедливой стоимости, уменьшенной на ожидаемые расходы на месте продажи и себестоимостью.

В П(С)БУ 30 отмечено, что критериями признания являются: вероятность получения предприятием в будущем экономических выгод, связанных с использованием актива и если стоимость может быть достоверно определена, а также контроль активов в результате прошлых событий.

Как видим, стандарт определяет только условия признания биологических активов. В МСБУ 41 отмечены также элементы, которые могут обеспечивать эти условия. В сельскохозяйственной деятельности доказательством наличия контроля может, в частности, служить юридическое право собственности на крупный рогатый скот, клеймение и прочая маркировка скота в момент его приобретения, рождения или отлучки. [5]

Мы считаем, что признание значительно влияет на формирование финансового результата, поэтому в пункт, относительно признания активов П(С)БУ 30 "Биологические активы" необходимо ввести изменения. А именно, необходимо дополнить условия признания текущих биологических активов доказательством наличия контроля за активами, что позволит контролировать сохранность объектов и облегчит реализацию текущих, а впоследствии долгосрочных биологических активов.

В МСБУ 41 также раскрывается информация о признании доходов от государственных субсидий, о чем не говорится в П(С)БУ 30. А именно: условный государственный грант, связанный с биологическим активом, оцененным по справедливой стоимости, признается доходом только тогда, когда условия предоставления такого гранта выполнены. Примерами условных государственных грантов являются гранты, требующие, чтобы предприятие: не занималось определенным видом сельскохозяйственной деятельности на протяжении определенного срока. Это означает, что такие гранты не признаются доходом, пока не прошел этот срок. Поскольку отражение доходов от целевого финансирования влияет на прибыль предприятий, то детально отражение этого вопроса следует ввести и в П(С)БУ 30 "Биологические активы".

Следующее отличие, заключается в определении справедливой стоимости биологических активов, относительно которых отсутствует информация о рыночных ценах.

Особенностью оценки биологических активов с введением П(С)БУ 30 является то, что при первоначальном признании они оцениваются по справедливой стоимости в том отчетном периоде, в котором они были отделены от биологического актива.[2, с. 21]

Преимуществом справедливой оценки является то, что ее использование создает условие для объективной оценки

будущих денежных потоков, обеспечения сопоставимости активов, приобретенных в разное время. Все это содействует эффективному менеджменту и объективной

оценки его резервов. Недостатком является – отсутствие документального подтверждения данных и несоответствие принципу осмотрительности бухгалтерского учета.

Таблица 1. Особенности формирования финансовых результатов с.-х. деятельности с учетом требований П(С)БУ 30 и МСБУ 41

Требования стандартов	П(С)БУ 30	МСБУ 41
Трактовка понятий	Сельскохозяйственная деятельность – процессы управления биологическими преобразованиями с целью получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов	Сельскохозяйственная деятельность – имеет ряд характеристик: – способность к изменениям биологических активов; – управление этими изменениями; – измеряемость этих изменений
Признание биологических активов	Биологический актив признается активом, если существует вероятность получения предприятием в будущем экономических выгод, связанных с его использованием, и его стоимость может быть достоверно определена	Биологический актив признается активом если предприятие контролирует его в результате прошлых событий, доказательством наличия контроля может служить юридическое право собственности на КРС, клеймение и прочая маркировка скота
Признание доходов целевого финансирования	Целевое финансирование признается доходом в порядке, установленном Положением (стандартом) бухгалтерского учета 15 “Доход”	Необремененная никакими условиями, государственная субсидия, относящаяся к биологическому активу, измеряемому по справедливой стоимости за вычетом расходов на продаж, подлежит признанию в качестве дохода тогда, когда она становится подлежащей к получению
Надежность измерения справедливой стоимости биологического актива	В случае отсутствия информации о рыночных ценах на биологические активы справедливая стоимость определяется по настоящей стоимости будущих чистых денежных поступлений от актива, исчисленной согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 28 “Уменьшение полезности активов”	При определении ожидаемых денежных потоков предприятию следует: – учитывать настоящее состояние и местонахождение биологического актива; – не учитывать денежные потоки для финансирования активов; – учитывать возможные изменения в ожидаемых денежных потоках
Отражение финансовой отчетности	Предлагает разбивать биологические активы на отдельные группы	Обеспечивается управление потоками денежных средств на предприятии – в примечаниях к финансовой отчетности предлагает раскрывать информацию о балансовой стоимости в размере потребляемых и плодоносящих биологических активов по каждой группе

На наш взгляд, отличие в определении справедливой стоимости актива не является существенным для определения финансового результата. Как видно из табл. 1, П(С)БУ 30 рекомендует определять справедливую стоимость активов по настоящей стоимости будущих чистых денежных поступлений от актива. МСБУ 41 детально раскрывает методику определения стоимости будущих чистых денежных поступлений. В П(С)БУ 30 такая методика отсутствует.

Что касается биологических активов растениеводства, то в определении их справедливой стоимости имеются определенные трудности. Это объясняется тем, что растениеводство – отрасль, которая зависит от природно-климатических факторов. К тому же на сегодняшний день отсутствует активный рынок продажи сельскохозяйственных культур, находящихся в стадии выращивания.

С принятием П(С)БУ 30 “Биологические активы” отображение в учете финансовых результатов от операционной деятельности включает несколько этапов:

1. Финансовый результат от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов;

2. Финансовый результат от реализации биологических активов и сельскохозяйственной продукции, оценка которой осуществляется по справедливой стоимости;

3. Финансовый результат от изменения справедливой стоимости биологических активов на дату баланса. [4]

Доходы или расходы от первоначального признания ДБА и сельскохозяйственной продукции включаются в состав финансовых результатов прочей операционной деятельности в конце отчетного года или на каждую дату баланса с корректировкой до фактической суммы доходов (расходов) от первоначального признания дополнительных биологических активов и сельскохозяйственной продукции, определенной в конце отчетного года. Эта корректировка связана с тем, что в конце года происходит списание расходов производства, не прямых расходов, например, списание и распределение общепроизводственных расходов, распределение не прямой амортизации основных средств, расходов на их ремонт и т. д. В связи с этим расходы на биологические преобразования будут отличаться от тех, которые отражены в балансе на дату осуществления биологических преобразований, а следовательно другим будет и финансовый результат от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов.

Правильно определенный финансовый результат от первоначального признания и реализации биологических активов и сельскохозяйственной продукции, дает возможность увидеть реальную ситуацию, которая сложилась на предприятии и принимать взвешенные оперативные решения для управления процессом хозяйствования. [1, с. 36].

С целью учета МСБУ 41 подразделяет биологические активы на следующие виды: потребительские (активы, с которых собирают урожай в виде сельскохозяйственной

продукции или которые продаются как биологические активы); биологические активы-носители (все биологические активы иные чем потребительские); зрелые биологические активы (которые приобрели признаки того, что от них можно собрать урожай); незрелые (которые еще не приобрели указанные признаки). МСБУ 41 не требует, но приветствует применения приведенной классификации с целью отдельного раскрытия информации о зрелых и незрелых биологических активах, а также о потребительских и биологических активах носителях. Такая классификация активов может оказаться полезной при оценке распределения будущих потоков денежных средств.

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

Таким образом, в результате сравнительной характеристики П(С)БУ 30 и МСБУ 41 выявлено пять расхождений из которых два несущественны, а три действительно влияют на формирование финансового результата и по которым необходимо ввести изменения в П(С)БУ 30 “Биологические активы”. Это позволит формировать финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных предприятий в соответствии с международными требованиями. Такая информация будет понятна и доступна пользователям учетной информации Украины и зарубежным партнерам.

Основными причинами различия МСБУ 41 и П(С)БУ 30 являются несовершенство рыночных отношений в Украине, противоречивость законодательства, почти механическое использование международных моделей, нарушение традиционной целостности системы учета. В учете финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий выявленные различия особенно проявляются из-за отсутствия целенаправленной государственной политики касательно инвестирования отрасли.

Список использованной литературы:

1. Кисла О.А. Определение и учет финансовых результатов от первоначального признания и реализации биологических активов и сельскохозяйственной продукции / О.А. Кисла // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 34.
2. Лавриненко Л. “Биологические активы” – новый сельскохозяйственный стандарт бухгалтерского учета / Л. Лавриненко // БалансАгро. – 2006. – № 4. – С. 20-22.
3. Моссаковский В. Учет биологических активов. / В. Моссаковский, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 6. – С. 17 – 24. 4. МСБУ 41 “Сельское хозяйство” // ade-solutions.com.ua 5. П(С)БУ 30 “Биологические активы” // buhgalter.blogspot.com.ua

ДЕМЕНТЬЕВА С.Я. – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ЮФ НУБіП Украины “Крымский агротехнологический университет”

ЛЯЛЯСКИНА Е.А. – магистрант кафедры бухгалтерского учета и аудита ЮФ НУБіП Украины “Крымский агротехнологический университет”