

Харківський національний технічний університет
сільського господарства імені Петра Василенка

**НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ
РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ
СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ
ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

Колективна монографія

**За науковою редакцією доктора економічних наук,
професора Т.Г. Маренич**

Харків 2017

**УДК 657.1 (477)
НЗ4**

Рекомендовано до друку Вченою радою Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка (протокол № 2 від 26.10. 2017 р.)

Рецензенти:

Свиноус І.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Білоцерківський національний аграрний університет;

Славкова О.П. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Сумський національний аграрний університет;

Панухник О.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки та фінансів, Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя.

НЗ4 Науково-методичні основи розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки: [колективна монографія] / За заг. ред. Т.Г. Маренич. – Харків: Вид-во «Смугаста типографія», 2017. – 254 с.

ISBN

У монографії досліджено науково-методичні засади розвитку обліково-аналітичної системи України в умовах глобалізації економіки та представлено новий погляд на основи організації бухгалтерського обліку, стан та шляхи його удосконалення. Запропоновано зміни у науково-методичних основах бухгалтерського обліку, що дозволять наблизити вітчизняну обліково-аналітичну систему до рівня сучасних вимог з урахуванням досвіду розвинутих країн.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів та студентів ВНЗ, які досліджують проблеми бухгалтерського обліку.

УДК 657.1 (477)

ISBN

© Колектив авторів, 2017
© Харківський національний
технічний університет
сільського господарства
імені Петра Василенка, 2017

Руденко С.В., к.е.н., ст. викладач, Накісько О.В., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....	93
2.2. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів (Канцедал Н.А., к.е.н., доцент, Пономаренко О.Г., к.е.н., доцент, Полтавська державна аграрна академія).....	111
2.3. Обліково-законодавче забезпечення управління інтеграційними процесами в аграрній сфері на прикладі СОК (Крутько М.А., к.е.н., ст. викладач, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....	129
2.4. Внутрішньогосподарський контроль біологічних активів тваринництва (Лега О.В., к.е.н., доцент, Яловега Л.В., к.е.н., доцент, Прийдак Т.Б., к.е.н., ст. викладач, Полтавська державна аграрна академія).....	139
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	166
3.1. Обліково-інформаційне забезпечення діагностики монетарних активів суб'єктів агробізнесу (Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Полтавська державна аграрна академія, Назаренко І.М., д.е.н., доцент, Сумський національний аграрний університет).....	166
3.2. Аналітичне забезпечення системи управління фінансовими результатами на підприємстві (Чернецька О.В., к.е.н., доцент, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет).....	184
3.3. Аналітичне забезпечення інвестиційного менеджменту та ризику в діяльності венчурних компаній (Рижикова Н.І., к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка).....	193
3.4. Обліково-аналітичне забезпечення управління дебіторською заборгованістю (Беляєва Л.А., к.е.н., доцент, Харківський навчально-науковий інститут державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»).....	206

документації, виробів, складальних з'єднань і деталей, видів робіт, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, матеріалів, цехів, відділів, складів, категорій працівників, професій робітників, розділів робіт, технологічних операцій, устаткування, оснащення, інструменту, видів норм, видів оплат і утримань, причин зміни норм та інше. Безпосередньо в процесі функціонування інформаційно-складового механізму підсистеми обліково-економічного та аналітичного забезпечення функціонально розвинутої системи управління підприємства використовуються кодифікатори: масивів, документів, програмних модулів, завдань, показників, критеріїв та реквізитів.

Створення в функціонально розвинутих системах управління промислових підприємств інформаційного забезпечення підсистеми економіко-аналітичної обробки інформації істотно зменшує трудомісткість економіко-аналітичних розрахунків, підвищуючи при цьому якісні характеристики та технічні параметри, ефективність управління за рахунок досягнення глибинного всебічного висвітлення, високої комплексності і оперативності економічного аналізу.

2.2. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів

Зростаюча тенденція інтересу науковців та практиків навколо питань ідентифікації, оцінки та обліку біологічних активів спостерігається з 2001 року, а у 2005 році з прийняттям положення (стандарту) бухгалтерського 30 «Біологічні активи»¹⁵⁶ предмет наукових дискусій з цих питань значно розширюється. Це зумовлене, зокрема введенням нових понять, таких як власне біологічні активи, біологічний капітал, біологічні перетворення, їх різнотлумаченням у науковій літературі, професійних виданнях та нормативних документах.

¹⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р.]: за станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 1.10.2017 р.).

У 2017 році вітчизняна бухгалтерська наукова спільнота та фахівці-практики «відзначають» 10 років з моменту запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи», імплементація положень якого мала б позитивно вплинути на бухгалтерський облік і показники фінансового стану аграрних підприємств у контексті невідворотних процесів Євроінтеграції.

Означений стандарт покликаний сприяти формуванню всебічної інформації для аналізу змін кількісних та якісних параметрів біологічних активів, результатів їх використання в умовах обмеженого задоволення потреб внутрішніх користувачів облікової інформації та зовнішніх користувачів показників звітності підприємства.

Новітні підходи до розуміння економічного змісту фактів господарського життя, певним чином пов'язаних з біологічними активами, супроводжуються появою нових операцій у господарській діяльності відповідних суб'єктів та необхідністю їх адекватного облікового відображення.

Вагомий внесок у розробку теоретичних і практичних положень щодо обліку сільськогосподарської діяльності суб'єктів здійснили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Дем'яненко М.Я., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Маренич Т.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Палій В.Ф., Соколов В.Я., Сук Л.К., та інші.

Наразі питання первісного визнання, оцінки, документування та обліку біологічних активів не втрачають актуальності. У наукових виданнях переважно висвітлюються авторські підходи до вирішення проблем застосування справедливої вартості для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції (Моссаковський В.Б.¹⁵⁷), документування процесів біотрансформації та оцінки її результатів (Хоружій Л.І.¹⁵⁸), вдосконалення облікового забезпечення використання біологічного капіталу в сільському

¹⁵⁷ Моссаковський В. Б. Облік довгострокових біологічних активів / В. Б. Моссаковський, В. О. Коритний // Облік і фінанси. – 2015. – № 1 (67). – С. 31-36. Режим доступу до журн.: <http://www.afj.org.ua/ua/article/243/>

¹⁵⁸ Хоружій Л. І. Оцінка справедливої вартості біологічних активів та результатів їх біотрансформації / Л. І. Хоружій / «Облік і фінанси». – 2013. – №1 (59). – С. 56-60. Режим доступу до журн.: <http://www.afj.org.ua/ua/article/49/>

господарстві (Камінська Т.Г.¹⁵⁹), інформаційно-аналітичного забезпечення управління відтворенням біологічного капіталу (Кінева Т.С.¹⁶⁰), деталізації класифікаційних ознак біологічних активів рослинництва і тваринництва, удосконалення документального забезпечення та контролю процесів біологічних перетворень та операцій з біологічними активами (Гочаренко Н.¹⁶¹; Циган Р.М.¹⁶²; Фатенок-Ткачук А.О.¹⁶³; Михальська В.В.¹⁶⁴; Бондур Т.О.¹⁶⁵).

Публікації професійних бухгалтерських видань переважно присвячені наступній проблематиці:

1) облікової класифікації біологічних активів для потреб їх первісного визнання;

2) урахування впливу процесів біотрансформації, що спричиняють кількісні і якісні зміни біологічних активів та, відповідно, обумовлюють потребу їх переоцінки;

3) особливостям бухгалтерського обліку біоперетворень, продукції життєдіяльності від довгострокових біологічних активів, а також додаткової продукції біологічних активів;

¹⁵⁹ Камінська Т. Г. Облікове забезпечення використання біологічного капіталу / Т. Г. Камінська / «Облік і фінанси». – 2014. – №3 (65). – С. 36-41. Режим доступу до журн.: <http://www.afj.org.ua/ua/article/195/>

¹⁶⁰ Кінева Т. С. Практична концептуалізація інформаційно-аналітичного забезпечення управління відтворенням біологічного капіталу скотарства / Т. С. Кінева / «Облік і фінанси». – 2014. – №4 (66). – С. 34-40. Режим доступу до журн.: <http://www.afj.org.ua/ua/article/220/>

¹⁶¹ Гончаренко Н. Облік та аналіз біологічних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Гончаренко; Ін-т аграр. економіки. – К., 2010. – 20 с.

¹⁶² Циган Р. М. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства / Циган Р. М., Костюк О. С., Тимченко Є. А. // Ефективна економіка. – 2012. – № 1. – С. 84-89.

¹⁶³ Фатенок-Ткачук А. О. Теоретичні аспекти фінансового обліку біологічних активів / А.О. Фатенок-Ткачук, О. С. Романюк // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Випуск 5-2 (05). – С. 120-123.

¹⁶⁴ Михальська В. В. Класифікація біологічних активів садівництва / В. В. Михальська // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3 (65). – С. 47-53.

¹⁶⁵ Бондур Т. О. Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. О. Бондур ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 21 с.

4) деталізації окремих положень облікової політики підприємства стосовно біологічних активів;

5) обліку біологічних активів за МСФЗ та розкриття інформації про такі активи у фінансовій звітності;

Всебічний аналіз нормативного забезпечення досліджуваних облікових новацій свідчить, що у процесі розробки та впровадження стандарту виник ряд методологічних протиріч з уже діючими нормативно-правовими актами бухгалтерського обліку та навіть з фундаментальними принципами обліку.

Для полегшення широкого застосування і досягнення вищого рівня уніфікації та точності фінансових показників стану галузі сільськогосподарського виробництва Науково-дослідним фінансовим інститутом при Міністерстві фінансів України було розроблено Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Незважаючи на велику проведену роботу розробників цього необхідного документу для бухгалтерів-аграрників, він містить ряд дискусійних положень, не дає однозначних відповідей на окремі питання облікової практики¹⁶⁶.

Проведене науковцями анкетування бухгалтерів сільськогосподарських підприємств дозволило систематизувати основні труднощі застосування положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» на практиці¹⁶⁷. Це:

– труднощі в ідентифікації для цілей бухгалтерського обліку об'єктів біологічних активів та операцій з їх біологічних перетворень;

– необґрунтована потреба відображення однорідних об'єктів на різних рахунках в залежності від оцінки біологічних активів;

¹⁶⁶ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Наказ Міністерства фінансів України №1315 від 29.12.2006 р.]: [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 69. – С. 49-66.

¹⁶⁷ Настенко М. М. Проблеми обліку біологічних активів та біологічних перетворень на сільськогосподарських підприємствах Вінницької області / М.М. Настенко, О.В. Коваль / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9\(2\)_47.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9(2)_47.pdf).

– відсутність інформаційно-методичного забезпечення оцінки й переоцінки біологічних активів за справедливою вартістю, що унеможливляє організацію цього процесу в системі бухгалтерського обліку (на практиці оцінка здійснюється лише бухгалтерською службою за цінами, наближеними до собівартості минулого звітного періоду);

– нечіткість положень щодо амортизаційної політики у відношенні до довгострокових біологічних активів;

– ускладнена методика визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності (визначення його у розрізі трьох складових згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» є не тільки методично складним, а і відірваним від реальності циклу кругообороту господарських засобів, що призводить до спотворення показників звітності переважно через необхідність визнання неіснуючих прибутків без відчуження продукції та додаткових біологічних активів).

Найбільш вдала покрокова інструкція щодо запровадження обліку сільськогосподарської діяльності бухгалтерам-аграрникам міститься у праці робочої групи ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН¹⁶⁸:

1. Зібрати нормативні документи, посібники та рекомендації, що регулюють і роз'яснюють застосування П(С)БО 30.

2. Визначитися із об'єктами обліку біологічних активів та підготувати пропозиції щодо зміни і доповнень до робочого плану рахунків.

3. Провести попередній аналіз щодо можливості оцінки за справедливою вартістю кожного об'єкта обліку біологічних активів.

4. Розробити організаційні і методичні підходи до проведення оцінки біологічних активів для цілей бухгалтерського обліку і звітності.

5. Проаналізувати графік документообороту та, за необхідності, підготувати пропозиції до його зміни.

¹⁶⁸ Облік сільськогосподарської діяльності. Навчальний посібник / За ред. Жука В. М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

6. Переглянути склад і структуру бухгалтерії підприємства, посадові інструкції, з метою визначення конкретних відповідальних осіб за ведення обліку біологічних активів.

7. Підготувати зміни і доповнення до Положення (наказу) про облікову політику та сприяти прийняттю відповідного рішення власником або уповноваженим органом.

Слід відмітити, що протягом останнього десятиріччя найбільш активна наукова дискусія у даній предметній області дослідження ведеться стосовно методологічного обґрунтування та процедурних аспектів використання оціночної категорії «справедлива вартість». Так, Савченко В. М. констатує, що одночасно з відставанням розвитку теорії бухгалтерського обліку від проблем бухгалтерської практики, що об'єктивно існують, спостерігається відсутність мотивації господарюючих суб'єктів та невідповідність рівня кваліфікації виконавців стосовно дотримання норм ведення бухгалтерського обліку¹⁶⁹. Відповідно, часто застосовувані у практиці облікові методики унаочнюють суто техніку рахівництва при цьому майже не враховують сутності та змісту бухгалтерської справи та рахунковедення.

Вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін в певній мірі суперечать навіть нормам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4), згідно з якою для підприємства пріоритетною є оцінка активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – тобто принципу історичної (фактичної) собівартості¹⁷⁰.

Введення в понятійний обіг категорії «справедлива вартість» на практиці викликає труднощі її застосування. Усвідомлення наукових позицій ряду вітчизняних дослідників

¹⁶⁹ Савченко В.М. Особливості застосування оцінки в обліку сільськогосподарської діяльності / В. М. Савченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 20 ч. 1. – С. 269-273.

¹⁷⁰ Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І. В. Замула, Л. П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – № 1(59). – С. 74-76.

дозволяє виокремити відповідні кола її противників (Бондур Т., Гончаренко Н., Гудзинський О. Д., Гузар Б. С., Єрмолаєва М. В., Замула І. В., Кірейцев Г. Г., Канцуров О. О., Марченко Л., Ю.Ковальов В., Огійчук М. Ф., Романів Р., Савчук В. К., Соколов Я. В., Сторожук Т. М., Сук Л. К., Сук П. Л.) та прибічників (Голов С. Ф., Івашкевич В., Савченко В. М., Скирпан М.).

Приєднуючись до першої наукової когорти, найбільш обґрунтованими можна вважати аргументи корифеїв облікової науки Гудзинського О. Д., Кірейцева Г. Г., Савчука В. К.: «нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття «справедлива вартість» означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину»¹⁷¹ та Соколова Я. В.: «введення в облік поняття «справедлива вартість» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні»¹⁷².

Дослідження процедурних аспектів застосування справедливої вартості ілюструє ситуацію, у якій значні цінові коливання протягом коротких проміжків часу не дають об'єктивної інформації щодо реальних ринкових цін на певний звітний період, тобто справедлива вартість може змінюватися щодня або щотижня. Проведення переоцінки з кожною зміною ринкової ціни породжує виникнення додаткових витрат часу та ресурсів¹⁷³.

Прихильники застосування концепції оцінки за справедливою вартістю переважно апелюють до значення її у підвищенні інвестиційної привабливості сільського господарства України відповідно до тенденцій формування глобальних інформаційних потоків у світі. Крім обговорення

¹⁷¹ Гудзинський О.Д. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, В. К. Савчук // Вісник КНУ. Економіка. – Вип. 53. – С. 9-12.

¹⁷² Соколов Я. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / Я. В. Соколов // Проблемы учета и анализа : сб. статей, посвященных 100-летию со дня рождения П.И. Савичева; под ред. А. Д. Ларионова. – Спб., 2001. – С. 135-145.

¹⁷³ Бондур Т.О. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / Т.О. Бондур // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 91-95.

особливостей застосування методу оцінки суперечливим моментом є і обґрунтування самої дати визнання результатів біологічних перетворень. Наприклад, у зерновиробництві виникає питання, на яку дату потрібно оцінити одержане зерно: на момент його завезення на тік чи після завершення його очистки, сушіння тощо через зміну показників його якості (особливо щодо сортового матеріалу та насіннєвої продукції). Обґрунтованим є науковий підхід В.М. Жука¹⁷⁴, який вважає, що первісному визнанню мають підлягати кондиційне зерно, зерновідходи, полова і т. п., що відповідатиме не тільки нинішній технології виробництва, але і бухгалтерській практиці.

Щодо суб'єктного складу органів оцінки результатів біоперетворень науковцями пропонується створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції. Такі Комісії можуть бути утворені за галузевим або і поглибленим – підгалузевим принципом (наприклад: в тваринництві – молочна спеціалізація, свинарство, вівчарство тощо)¹⁷⁵. Зважаючи існуючий дефіцит кадрів на практиці повноваження такої комісії можна делегувати раніше сформованому складу постійно діючої інвентаризаційної комісії на підприємстві.

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73. Відповідно до цього нормативно-правового акту всі первинні документи, призначені для обліку біологічних активів, умовно можна поділити на три групи: 1) первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу; 2) первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в середині підприємства; 3) первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

¹⁷⁴ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: Монографія / Жук В. М. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

¹⁷⁵ Облік сільськогосподарської діяльності. Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

Очевидною є прогалина щодо документальної фіксації оцінки результатів біологічних перетворень, що і визначає напрями удосконалення практики документування операцій з біологічними активами. Так, у методичній праці «Облік сільськогосподарської діяльності» пропонується рішення Комісії щодо визначеної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції оформлювати «Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції» з визначенням відповідного реквізитного складу.

Не врегульованим залишається питання документальної фіксації зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу і планових витрат при їх реалізації¹⁷⁶. Тому, для удосконалення первинного обліку біологічних активів пропонуються наступні форми первинних документів: Довідка про зміну справедливої вартості біологічних активів, Розрахунок витрат на продаж біологічних активів.

Попко Є. Ю. актуалізує документарні прогалини оформлення операцій з біологічними активами, які згідно П(С)БО обґрунтовано вимагають оцінки за справедливою вартістю і пропонує до наукового обговорення та впровадження розроблені форми: Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів¹⁷⁷.

Якщо підприємство здійснює сільськогосподарську діяльність невід'ємним елементом його облікової політики має бути розділ «Біологічні активи та сільськогосподарське виробництво». Структура та змістовне наповнення елементів наказу про облікову політику певною мірою визначається професійним баченням бухгалтера, водночас у повній мірі відповідати вимогам і нормам чинних нормативних актів. З огляду на вищесказане, при первинному формулюванні облікової політики в частині біологічних активів необхідно

¹⁷⁶ Гончаренко Н. Облік та аналіз біологічних активів : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н. В. Гончаренко; Ін-т аграр. економіки. – К., 2010. – 20 с.

¹⁷⁷ Попко Є. Ю. Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів / Є. Ю. Попко // Облік і фінанси. – 2013. – № 1 (59). – С. 46-51.

врахувати, яку концептуальну основу прийнято для ведення обліку в цілому для підприємства – національні П(С)БО чи міжнародні стандарти фінансової звітності.

Нижче розглянемо основні аспекти деталізації окремих положень облікової політики сільськогосподарських підприємств, пов'язані з застосуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи».

1. Визнання біологічних активів як об'єктів обліку.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути види активів, що відповідають переліку та критеріям зазначеним у п. 3.3-3.5. Методичних рекомендацій № 1315¹⁷⁸:

- рослинництва – види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо);

- тваринництва – види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статеві-вікових (технологічних) груп;

- незрілих біологічних активів – види багаторічних насаджень.

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови та інші, окремі види можуть додатково характеризуватися живлю масою або відображатися у одиницях площі, яку вони займають.

Керівництво підприємства самостійно визначає об'єкти обліку біологічних активів і відображає це у наказі про облікову політику.

Визначені в обліковій політиці об'єкти обліку біологічних активів будуть основою для уточнення робочого плану рахунків

¹⁷⁸ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Наказ Міністерства фінансів України №1315 від 29.12.2006 р.]: [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 69. – С. 49-66.

та відкриття зведених регістрів (головної книги, певного програмного забезпечення тощо).

2. Робочий план рахунків. При формуванні робочого плану рахунків необхідно враховувати облікові класифікації біологічних активів для їх впорядкованого відображення на відповідних рахунках і субрахунках та у фінансовій звітності. Основними критеріальними ознаками такого відображення є поділ на поточні та довгострокові біологічні активи, а також біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, облік яких здійснюється окремо.

Робочий план рахунків має враховувати наступні рахунки і субрахунки, що стосуються розкриття інформації про біологічні активи:

- субрахунок 107 «Тварини» (використовується для обліку тварин, що не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю);

- субрахунок 108 «Багаторічні насадження», (використовується для обліку багаторічних насаджень, що не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю);

- субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;

- субрахунок 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»;

- рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» та відповідні субрахунки до нього: 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю»; 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю»;

- рахунок 21 «Поточні біологічні активи» та відповідні субрахунки до нього: 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за

справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»;

- рахунок 23 «Виробництво» (використовується для обліку біоперетворень, зокрема, під час збирання зернових і технічних культур спершу здійснюють їх переведення в незавершене виробництво, а після первинної обробки (очистки, усушки – до складу готової продукції»);

- рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та відповідні субрахунки до нього у розрізі видів продукції;

- субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (використовується у випадку, якщо актив зростає в ціні);

- субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (використовується у випадку, якщо актив знецінюється).

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування належної інформації для складання приміток сільськогосподарським підприємствам доцільно відкрити додаткові рахунки третього порядку.

3. Методи оцінки біологічних активів. Порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» та розділом 5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Разом з цим підприємство може самостійно визначати методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції.

Джерелами інформації, методика аналізу яких визначається, можуть бути:

- остання ринкова ціна операції з біологічними активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або

ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

З метою формування достовірної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні чи відображенні на звітну дату, а також для розподілу обов'язків з формування справедливих цін між працівниками підприємства, в наказі про облікову політику необхідно вказати про створення комісій оцінки. Ці комісії можуть бути постійно діючі, створюватись на основі розпорядження керівника господарства. На членів таких комісій і покладаються обов'язки зі збору інформації для формування бази обґрунтування визначеної справедливої вартості біологічних активів.

Варіанти підходів до оцінки за справедливою вартістю передбачають можливість застосування комісією п'яти способів (методів) оцінки: 1) аналізу контрактів; 2) аналогів; 3) прийняття цін; 4) експертної оцінки комісії; 5) сторонньої професійної оцінки¹⁷⁹.

Суть першого методу полягає в тому, що комісія самостійно визнає, що ціна на біологічні активи та сільгосппродукцію, яка пропонується на даний час підприємству заготівельними організаціями, переробними підприємствами є справедливою.

Метод «аналогів» передбачає визначення справедливої вартості виходячи з ринкових цін на аналогічні активи чи продукцію, що склалися на ринку на певну дату (аналізу підлягає фактичний продаж об'єктів, аналогічних по споживчим та якісним характеристикам).

Метод «прийняття цін» полягає в оцінці активів за додатковими показниками, які і характеризуватимуть рівень цін на біологічні активи. До обов'язків комісії включають самостійний вибір складу таких показників, порядок їх визначення та розрахунок.

Метод «експертної» оцінки комісією полягає у визначенні ринкової вартості біологічних активів та сільськогосподарської

¹⁷⁹ Облік сільськогосподарської діяльності. Навчальний посібник / За ред. Жука В. М. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

продукції на основі застосування методичних підходів визначених законодавством щодо незалежної оцінки майна.

4. Порядок нарахування амортизації біологічних активів. В наказі про облікову політику підприємство визначає один з методів нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, які визначені і відображені за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності.

При формуванні облікової політики слід врахувати, що амортизація нараховується тільки на довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких визначити неможливо. Нарухування амортизації здійснюється протягом строку його корисного використання, який визначається підприємством самостійно при його визнанні.

Амортизація на довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, нараховується і застосуванням методів, аналогічних для основних засобів.

Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість, яку підприємство встановлює самостійно.

В обліковій політиці підприємства слід зазначити, що довгострокові біологічні активи відповідної галузі, які оцінюються за первісною вартістю, об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо від довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.

Якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю.

5. Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності. Підприємство самостійно визначає перелік об'єктів витрат (основного, допоміжного виробництва, інших господарств та виробництва). При цьому потрібно враховувати вимоги П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким об'єктами витрат можуть бути визнані: вид продукції, роботи, послуги, або вид діяльності.

Статті витрат підприємство встановлює самостійно. Найбільш раціонально встановлювати такі статті витрат, назви

та зміст яких відповідає кореспондуючому рахунку або елементу витрат.

Необхідно деталізувати способи ідентифікації та момент визначення доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, доходів від зміни справедливої вартості біологічних активів і доходів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів.

6. Документооборот. Якщо підприємство використовує для оформлення господарських операцій форми первинних документів, які не затверджені органами державної влади, то ці документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції та одиницю її виміру;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первісне визнання біологічних активів об'єктом обліку доцільно оформлювати відповідним актом.

Підприємство може застосовувати як рекомендовані, так і власні розроблені документи при умові розкриття їх змісту і призначення у обліковій політиці та включенні до графіку документообороту.

7. Звітність. При перегляді та зміні робочого плану рахунків необхідно врахувати і вимоги щодо відображення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності і, особливо, у Примітках до річної фінансової звітності.

Так, інформація про біологічні активи у Балансі (звіті про фінансовий) стан наводиться у активі за статтями 1020 «Довгострокові біологічні активи» та 1110 «Поточні біологічні активи», а у Примітках до річної фінансової звітності – за такими показниками: «Тварини» (розділ II. Основні засоби, рядок 160);

«Багаторічні насадження» (розділ II. Основні засоби, рядок 170); «Поточні біологічні активи» (розділ VIII. Запаси, рядок 870).

Алгоритм формування облікової політики в частині обліку біологічних активів за міжнародними стандартами фінансової звітності може бути аналогічним, проте змістовне наповнення окремих структурних елементів наказу буде обумовлене відмінностями норм МСБО 41 «Сільське господарство» від П(С)БО 30 «Біологічні активи». У першу чергу, це стосується методики групування біологічних активів, що передбачає їх поділ на такі групи: споживні – ті, що будуть отримані у вигляді сільськогосподарської продукції або продані як біологічні активи) та плодоносні, основною критеріальною ознакою яких є самовідтворюваність); зрілі – ті, що набули ознак споживності або можуть забезпечити отримання нових біологічних активів на регулярній онові) та незрілі. При цьому слід врахувати, що з 2017 року плодоносні дерева, які досягли стадії зрілості, не зараховуються до складу біологічних активів, а обліковуються як основні засоби згідно МСБО 16 «Основні засоби»¹⁸⁰.

Обсяг розкриття передбачає, по-перше, повноту висвітлення інформації, включаючи характер діяльності підприємства, пов'язаної з кожною групою біологічних активів, а також нефінансові показники у натуральному вимірнику за кожною такою групою й обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом звітного періоду.

По-друге, обсяг розкриття включає інформацію про: сукупний прибуток або збиток, що виникає під час первісного визнання біологічних активів або внаслідок зміни його вартості; методи визначення справедливої вартості відповідних груп біологічних активів; наявність та балансову вартість біологічних активів, право на володіння якими обмежене; узгодження змін балансової вартості біологічних активів протягом звітного періоду.

¹⁸⁰ Рогозний С. Облік біоактивів за МСФЗ: розкриваємо інформацію у фінзвітності [Текст] / С. Рогозний, О. Карпачова // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 80. – С. 9-12.

Для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні дані, в тому числі з урахуванням перелічених припущень: 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності; 2) прибуток від продажу молока та м'яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м'яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації; 3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності; 4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогножуються на основі фактичних витрат; 5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням прогнозного індексу інфляції в Україні.

По-третє, якщо достовірно оцінити справедливу вартість біологічних активів неможливо, додаткового розкриття потребує інформація, що включає: опис біологічних активів та обґрунтування причин неможливості оцінки; застосовані строки чи норми корисної експлуатації та метод амортизації; валову балансову вартість і накопичену амортизацію, а також накопичені збитки від зменшення корисності такого активу на початок і кінець періоду.

Отже, теорія та методика бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності матиме цінність лише тоді, коли вона носитиме прикладний характер, тобто буде адаптована до особливостей господарювання підприємств аграрної галузі, генеруватиме інформацію вищого ступеня релевантності і відповідатиме запитам ефективного управління.

На сьогодні головним недоліком обліку результатів біоперетворень за справедливою вартістю є можливість маніпулювання вартістю та маніпулювання показниками бухгалтерського обліку й звітності¹⁸¹. У такому випадку, облік

¹⁸¹ Глушко О.В. Методичні основи оцінки довгострокових біологічних активів: теорія та практика оцінки [Текст] / О.В. Глушко // Науковий існик Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – 2013. – Вип. 181, Ч. 3. – С. 56-61.

не відповідає своєму головному призначенню – надання достовірної інформації про діяльність підприємства.

Незважаючи на часові рамки використання норм П(С)БО 30 «Біологічні активи», переважна більшість сільськогосподарських підприємств оцінювала і буде оцінювати біологічні активи і сільськогосподарську продукцію за собівартістю. Адже при оприбуткуванні продукції не відомі напрями (внутрішнє споживання, реалізація, відчуження у інший спосіб) та часовий момент її використання (у звітному році, у наступних періодах). Тому більшість учених-економістів стверджують, що продукція власного виробництва має оцінюватися за собівартістю, а не за надуманою ціною неіснуючої реалізації. Особливістю сільськогосподарського виробництва є калькулювання собівартості продукції один раз на рік – станом на 31 грудня. Отже, під час оприбуткування сільськогосподарської продукції з виробництва фактична її собівартість невідома. У зв'язку з цим потрібно шукати іншу оцінку. Потребує перегляду доцільність повернення до показників «планова та виробнича собівартість».

Оцінювання поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а отже, і їх відповідне балансове узагальнення обґрунтоване лише в окремих випадках при потребі аудиторського підтвердження звітних показників (залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізація підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінювання застави для кредитування; підведення підсумків роботи для оприлюднення на зборах засновників).

Усвідомлення напрямів розвитку наукової дискусії та труднощів практичного застосування облікових методик оцінки згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» обумовлює потребу у розробці окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності концепції оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку.

Цілком виправданою є подальша наукова розробка найбільш репрезентативних та релевантних положень Наказу про облікову політику на рівні внутрішньої регламентації побудови системи обліку суб'єктів господарювання.

Перспективи розширення інформаційних масивів показників звітності у напрямі деталізації положень облікової політики мають стосуватися насамперед форми звітності № 5 «Примітки до фінансової звітності».

2.3. Обліково-законодавче забезпечення управління інтеграційними процесами в аграрній сфері на прикладі СОК

На сьогоднішній день у системі заходів по виведенню агропромислового комплексу України з кризового стану і забезпеченню його ефективного та стабільного розвитку особливе місце посідають інтеграція і кооперація, які поєднують в собі особисті, колективні і суспільні інтереси, створюють реальні передумови для більш ефективного розвитку економіки країни. В умовах крайньої обмеженості державних фінансових ресурсів вони є практично єдиними заходами з підвищення концентрації капіталу в сфері виробництва в контексті стабілізації економічного розвитку та підвищення ефективності функціонування АПК.

Розвиток кооперативного руху відбувається стрибкоподібно, у відповідності до генерації заходів державного регулювання обслуговуючої кооперації. Однак процес створення кооперативів у сфері здійснення ринкової діяльності сільськогосподарських виробників не став масовим явищем, а створені кооперативи працюють недостатньо ефективно та нестабільно¹⁸².

Залишається відкритим питання щодо вирішення проблем, які заважають формуванню облікової політики та напрямів обліково-аналітичного забезпечення ефективного функціонування сільськогосподарських обслуговуючих

¹⁸² Трачова Д.М. Облікове забезпечення функціонування сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів / Д.М. Трачова / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/982/1/Облікове_забезпечення_ефективного_функціонування_сільськогосподарських_обслуговуючих_кооперативів.docx