МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

17-6.1
20.11.23

Владислав Сергійович Зозулевич

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТИ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Олена ЛАГОВСЬКА
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття та оцінка біологічних активів 7

1.2. Інституціональний підхід до організації обліку біологічних активів 16

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів рослинництва 25

2.2. Облік біологічних активів в тваринництві 34

2.3. Облік доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів 38

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Використання інформаційних технологій для удосконалення обліку біологічних активів 45

3.2. Особливості та проблемні аспекти відображення біологічних активів у звітності 53

РОЗДІЛ 4. ІНТЕРАКТИВНЕ НАВЧАННЯ ПІД ЧАС ОСВІТНЬОГО ПРОЦЕСУ

4.1. Методи викладання при інтерактивному навчанні 61

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Витрати підприємства: сутність, види та процес формування» 66

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Необхідність адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до ринкових умов і впровадження механізмів господарювання висунули перед сучасною системою обліку завдання щодо зміни та удосконалення його нормативно-правового та методичного забезпечення. Прискорення процесу гармонізації національної системи бухгалтерського обліку із вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами стало ключовим завданням, спрямованим на створення умов для суб'єктів господарювання у визначенні меж та форм внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Введення в дію Положення бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 "Біологічні активи" та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів виявилося важливим кроком для сільськогосподарських підприємств та фермерських господарств. Зазначені нормативні та методичні документи стали обов'язковими для використання в контексті обліку операцій, пов'язаних із біологічними активами. Однак для фермерських господарств це стало особливо актуальним, оскільки більшість їхніх операцій пов'язана з управлінням та відображенням біологічних активів.

Важливо відзначити, що запропонований порядок обліку, який визначається П(С)БО 30 "Біологічні активи", має свої особливості та відмінності від світової практики. Українські положення, вперше введені в дію, породжують численні методологічні та практичні питання, зокрема, щодо обліку біологічних активів. Запровадження таких нововведень вимагає подальшого дослідження та уточнення методологічних аспектів, що дозволить вирішити виниклі питання та впровадити ефективний механізм ведення обліку біологічних активів відповідно до нових стандартів.

Дослідженню цих проблем присвятили свої роботи вітчизняні вчені, такі як С.Л. Береза, Ф.Ф. Бутинець, О.О. Василик, А.М. Герасимович, І.О. Власова, О.Н. Волкова, С.Ф. Голов, Н.М. Давиденко, Д.А. Єндовицький, В.П. Завгородній, В.М. Івахненко, В.М. Костюченко, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, І.Д. Лазаришина, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, О.А. Петрик, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко.

За результатами аналізу наукових праць провідних економістів та врахування практичного досвіду в галузі господарської діяльності виявлено, що існує суттєва дискусія та недорозуміння щодо трактування окремих теоретичних аспектів оборотних активів. Класифікація, визнання, оцінка та методи обліку та аналізу оборотних активів визнаються вченими та практиками економічною спільнотою як напрямки, що вимагають уточнення та подальшого вдосконалення.

Отже, в контексті потреб сучасного підприємства в управлінні оборотними активами виникає актуальна необхідність теоретичного обґрунтування та розробки ефективної системи інформаційного забезпечення. Обрана тема дослідження націлена на вирішення невизначеностей та уточнення аспектів, що виникають при трактуванні оборотних активів, і має суттєве значення для вдосконалення процесів управління активами підприємства.

Мета і задачі дослідження. Мета даної дипломної роботи полягає в глибокому вивченні теоретичних основ та розробці конкретних практичних рекомендацій для оптимізації системи обліку та контролю оборотних активів підприємства. Для досягнення цієї мети були сформульовані та успішно виконані наступні завдання:

- Провести аналіз сутності та визначити класифікацію біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку.

- Розкрити особливості процедур оцінки та визнання біологічних активів.

- Детально розглянути порядок бухгалтерського відображення біологічних активів у рослинництві, обґрунтувати особливості обліку біологічних активів в тваринництві, а також викласти особливості бухгалтерського обліку доходів і витрат, пов'язаних із первісним визнанням та переоцінкою біологічних активів.

- Проаналізувати вплив інституціонального підходу на організацію обліку біологічних активів.

- Визначити характеристики обліку генно-модифікованих біологічних активів в Україні та світі.

- Розглянути застосування інформаційних технологій з метою удосконалення обліку біологічних активів.

- Провести аналіз проблемних аспектів відображення біологічних активів у

фінансовій звітності та запропонувати шляхи їх вирішення.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліку біологічних активів підприємства, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікро- та макрорівнях.

Об'єктом дослідження є оборотні активи, чинна система їх обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. Для вирішення визначених завдань у даному дослідженні використовувались різноманітні загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Зокрема, в процесі аналізу теоретичних основ обліку біологічних активів підприємств у сучасних умовах господарювання застосовувалися методи теоретичного узагальнення, групування, класифікації й порівняння. При дослідженні проблемних аспектів обліку використовувалися методи індукції, дедукції, спостереження, зіставлення, аналізу та системного підходу.

Одним із ключових етапів дослідження було застосування методів формалізації та моделювання для побудови ефективної системи бухгалтерського обліку біологічних активів підприємств. Для наочного представлення отриманих результатів використовувалися табличні та графічні прийоми.

Інформаційною основою дослідження слугували різноманітні джерела, такі як первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, а також статистичні матеріали, надані Держкомстатом України.

Апробація результатів дослідження. Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел.. Загальний обсяг роботи складає 80 сторінок. Кваліфікаційна робота магістра містить 10 таблиць та 10 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття та оцінка біологічних активів

Отже, біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Відповідно, біологічним активом може бути визнана будь-яка рослина або тварина, на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства.

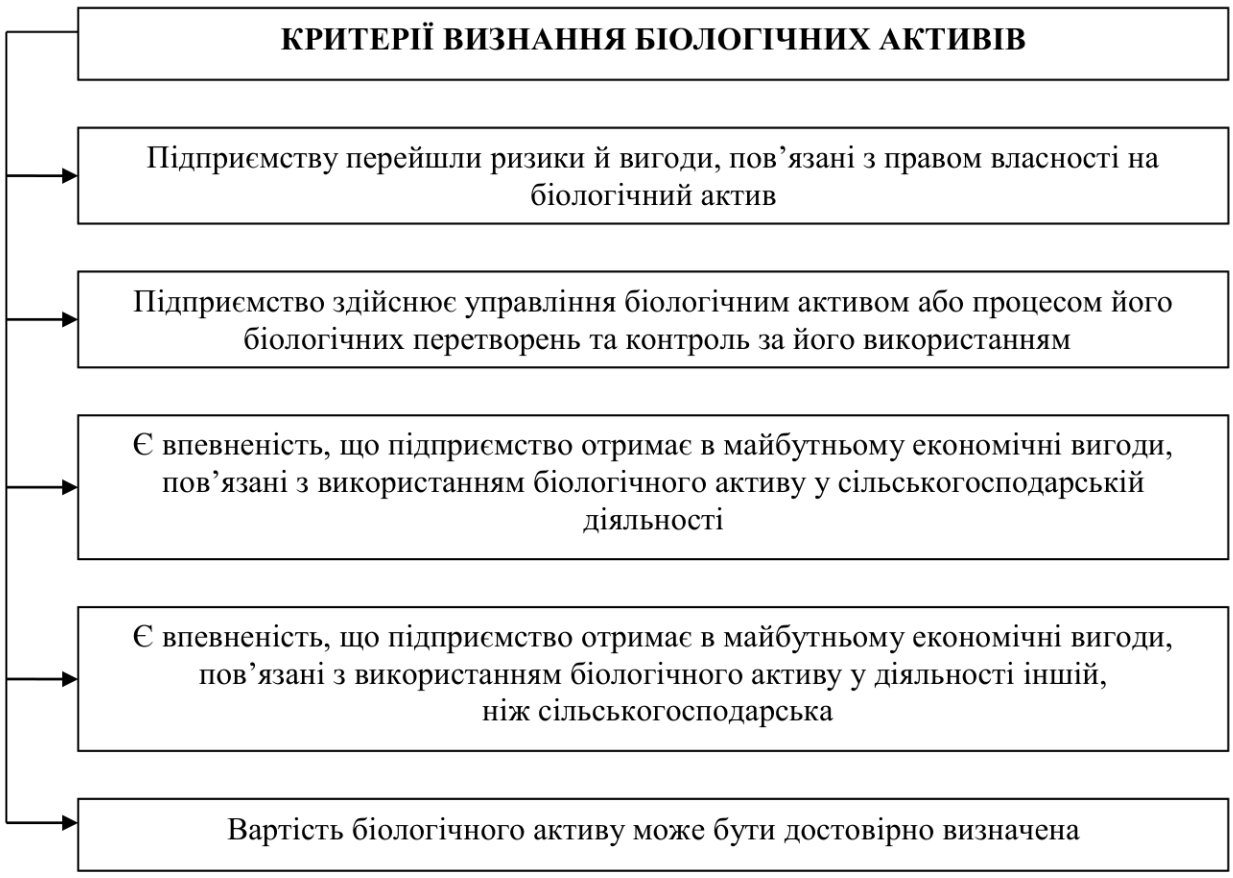


Рис. 1.1. Критерії визнання біологічних активів

Джерело: узагальнено автором

Тобто процес якісних і кількісних змін біологічних активів контролюєть-

ся і управляється підприємством. Це є ключовим моментом при визнанні біологічних активів. Критерії визнання біологічних активів представимо на рис. 1.1.

Важливою проблемою в обліку біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва є оцінка, яку регламентує Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Сільськогосподарська продукція та біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [60, с. 61].

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати сільськогосподарську продукцію. Сільськогосподарську продукцію та біологічні активи оцінюють з урахуванням її якості.

П. Л. Сук стверджує, що «у зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку» [60, с. 48].

Моссаковський В. виділяв основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме:

– ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;

– виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома [39, с. 55].

Протилежну думку відстоює С. Ф. Голов, який переконує, що «оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю

є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства» [9, с. 188].

Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію. Некондиційна сільськогосподарська продукція за відсутності активного ринку на такі активи, може оцінюватися. виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Наприклад, зернові відходи оцінюються за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах; цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур, падалиця можуть оцінюватися за справедливою вартістю коренів кормових буряків. Побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і соняшнику, капустяного листя тощо) за умови відсутності для неї активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами.

На рис. 1.2 представлено алгоритм прийняття рішення щодо оцінки біологічних активів (БА) за справедливою вартістю.

За час, що минає, окремі теоретичні та практичні проблеми, що виникли в обліку сільськогосподарської діяльності, поступово знайшли своє вирішення, але багато питань потребують додаткового обговорення і пошуку шляхів їх вирішення. Так, Н. Канцедал [23, с. 43] зазначає, що донині актуальною проблемою залишається вибір методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату балансу. Відповідно до п. 7 П(С)БО 30 біологічний актив, який придбано або одержано підприємством, зараховують на баланс за первісною вартістю, яка визначається згідно П(С)БО 7 або П(С)БО 9 залежної від типу біологічного активу.

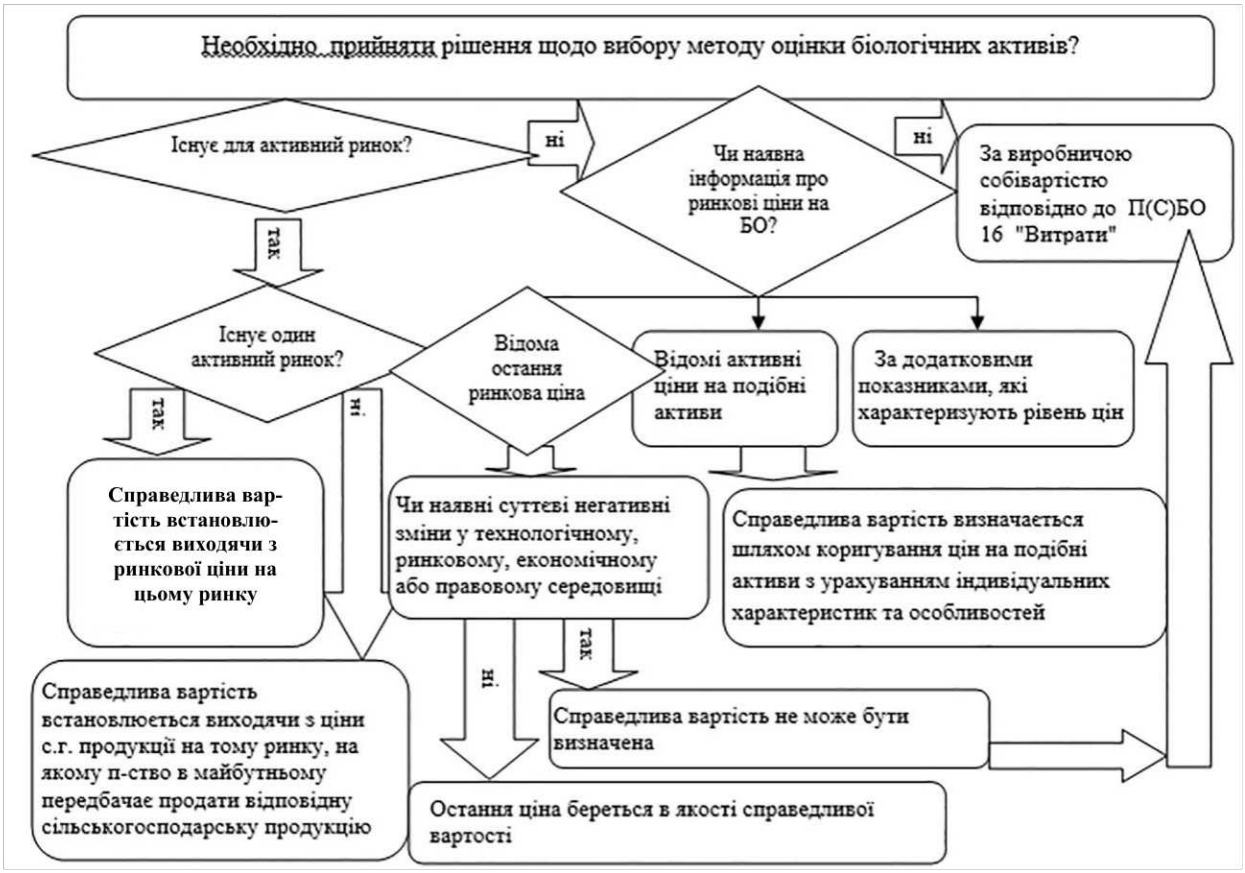


Рис. 1.2. Алгоритм прийняття рішень щодо обрання методу оцінки

Джерело: [23, с. 43]

Одночасно п. 10 П(С)БО 30 визначається, що на дату проміжного та річного балансу біологічні активи відображають за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім тих активів, справедливу вартість яких визначити неможливо Крім того, сільськогосподарська продук-

ція, одержана від виробництва, також має відображатися в обліку за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу відповідно до п. 12 П(С)БО 30.

За зазначених умов застосування оцінки за справедливою вартістю може створювати умови маніпулювання обліковими показниками і порушує один із ключових принципів бухгалтерського обліку – принцип історичної (фактичної) собівартості, визначений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який, на нашу думку, є одним із ключових принципів, яких слід дотримуватися в аграрному виробництві.

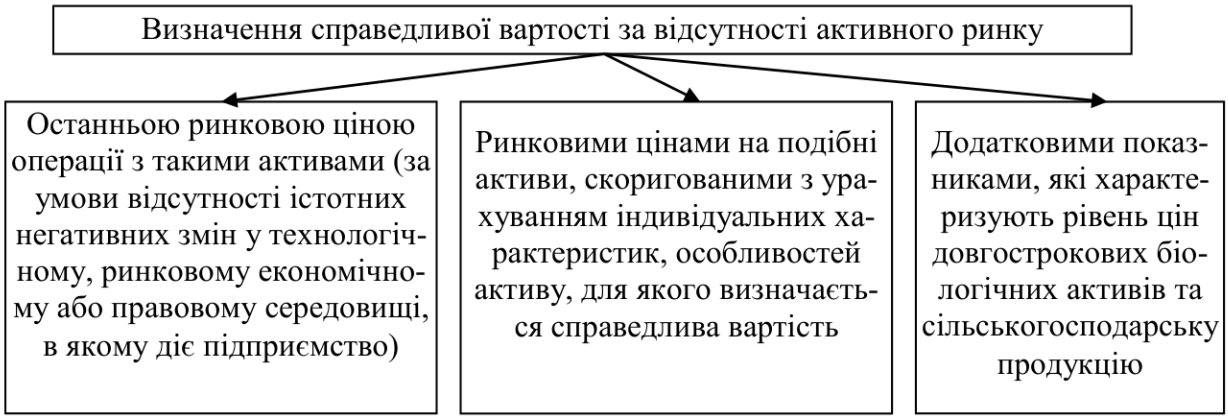


Рис. 1.3. Визначення справедливої вартості за відсутності активного ринку

Джерело: [54, с. 54].

Ж. Труфина проводить порівняльний аналіз методів формування справедливої вартості біологічних активів згідно П(С)БО 30 та МСФО 41 і робить висновок, що Україна повністю прийняла міжнародний досвід щодо визначення справедливої вартості довгострокових біологічних активів рослинництва. При цьому базовим методом є метод аналогів. Однак автор зазначає, що застосування саме справедливої вартості для оцінки біологічних активів на дату балансу не дає можливості бухгалтерському обліку в повному обсязі виконувати свої функції, оскільки при цьому виникає можливість маніпулювати вартістю. Автор вважає за необхідне розроблення та запровадження окремого стандарту, присвяченого розкриттю сутності оцінки за справедливою вартістю [61, с. 208].

На нашу думку, оцінка біологічних активів за справедливою вартістю

може застосовуватися в управлінському обліку підприємства для відображення їхньої вартості на дату балансу або визначення ринкової вартості для потреб адміністрації підприємства або його власників. У фінансовому обліку слід застосовувати оцінку виключно за первісною вартістю, яка відображає фактичні витрати на придбання або створення відповідних об'єктів.

Із необхідністю застосування справедливої вартості як методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції тісно пов'язане питання формування в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів підприємство унаслідок здійснення сільськогосподарської діяльності отримує доходи або витрати.

Їх визначають шляхом порівняння суми фактичних витрат на біологічні перетворення та справедливої вартості сільськогосподарської продукції, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу (п. 7.1). Отримані доходи відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 710), а визначені витрати – у складі інших операційних витрат (субрахунок 940).

Т. Остапенко зазначає, що такий обліковий прийом сприяє штучному збільшенню операційних доходів або витрат сільськогосподарського підприємства і може суттєво викривлювати загальну картину формування фінансового результату діяльності аграрного підприємства [47, с. 851]. З метою запобігання відображення в обліку доходів або витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів автор пропонує продукцію, отриману від виробництва в сільському господарстві, вважати напівфабрикатом, оскільки вона потребує подальшої доробки і доведення до кондиційного стану. Таку продукцію автор пропонує відображати на окремих субрахунках рахунку 25 «Напівфабрикати» й оприбутковувати її за фактичною собівартістю. На нашу думку, такий підхід може бути застосований на підприємствах, які мають повний цикл виробництва – від вирощування сільськогосподарських культур або виробництва тваринницької продукції до виробництва кінцевих продуктів харчування. У такому разі дійсно оприбутковану від виробництва

сільськогосподарську продукцію можна вважати напівфабрикатом, який підлягає подальшій переробці на виробничих потужностях підприємства. Якщо повний цикл на підприємстві не передбачений, то продукція, одержана від урожаю, є сільськогосподарською продукцією і має відображатися на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При цьому під час оприбуткування продукції від виробництва (відокремлення продукції від біологічного активу) сільськогосподарське підприємство не отримує додаткових доходів та не несе витрат операційної діяльності.

Актуальним завданням, яке потребує нагального вирішення, є необхідність використання відповідних первинних документів. Н. Канцедал та О. Пономаренко наголошують, що сьогодні значну проблему створює недосконалість форм первинних документів, за допомогою яких відбувається відображення результатів біологічних перетворень та зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу [24, с. 29].

Слід зазначити, що нині затверджено низку форм первинних документів, в яких відображається наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва та окремих видів довгострокових біологічних активів. Стосовно витрат на біологічні перетворення використовують типові форми первинних документів з обліку виробничих витрат у сільському господарстві.

На нашу думку, для цілей відображення в обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів облікова служба підприємства може самостійно розробити форми зведених аналітичних документів і затвердити їх відповідним внутрішнім наказом. При цьому в кожному конкретному випадку можливе розроблення таких форм документів, які будуть відображати особливості технологічних процесів виробництва конкретного сільськогосподарського підприємства. Науковий підхід разом із практичним досвідом допоможе винайти компромісне рішення зазначених проблем з тим, щоби бухгалтерська служба аграрного підприємства могла надати користувачу правдиву та об’єктивну інформацію щодо витрат сільськогосподарської діяльності, наявності та руху біологічних активів підприємства, формування собівартості в межах фінансового

та управлінського обліку відповідно з вимогами чинного законодавства.

До проблем і недоліків оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю також треба віднести наступні:

1) трудомісткість та складність визначення справедливої вартості;

2) необхідність визначення собівартості для подальшого порівняння її із справедливою вартістю та відображення в обліку різниці;

3) визнання в сукупному доході сум перевищення справедливої вартості над собівартістю навіть тих активів, від яких взагалі не передбачається отримання доходу від продажу;

4) недостатність відображення в нормативній базі методичних підходів до оцінки як за собівартістю, так і за справедливою вартістю [50, с. 62].

Поруч зі справедливою вартістю сільськогосподарські підприємства все одно визначають собівартість, і якщо для сільгосппродукції це не викликає проблем і здійснюється шляхом калькулювання, то для додаткових біологічних активів необхідно визначення критеріїв оцінки. Традиційно приплід оцінювався за плановою 1 кг, 1 ц живої маси, однієї голови приплоду і т. д. в залежності від виду біологічного активу. Але на сьогодні в нормативних документах ці підходи ніяк не відображено, як і недостатньо відображено порядок визначення справедливої вартості.

Треба зазначити, що в Директиві 2013/34/ЄС оцінка за справедливою вартістю вимагається, в першу чергу, для фінансових інструментів, а в МСФЗ 41 «Сільське господарство» здійснено перегляд окремих норм щодо оцінки біологічних активів за справедливою вартістю і скасовано таку оцінку для біологічних активів — носіїв. У результаті поправок довгострокові біологічні активи рослинництва стають предметом вимог визнання та оцінки МСБО 16, включаючи вибір між моделлю визнання витрат та моделлю здійснення переоцінки для подальшого оцінювання. Плодоносні рослини обліковують у такий самий спосіб, що й створені власними силами об’єкти основних засобів.

Варто зазначити, що оновлена редакція міжнародних стандартів фінансової звітності допомогла вирішити проблему формування джерел капітальних

інвестицій на відновлення довгострокових біологічних активів. Оскільки, до оновлення редакції довгострокові біологічні активи мали бути оцінені за справедливою вартістю зменшеною на суму витрат на місці продажу, то на багаторічні насадження не була нарахована амортизація. Відсутність реального грошового фонду на відновлення біологічних активів, суб'єктивне заниження собівартості сільськогосподарської продукції та необ'єктивне визначення фінансових результатів, відволікання частини чистого прибутку на відновлення уже використаних біологічних активів — проблеми, які були вирішені в обліку довгострокових біологічних активів з оновленням міжнародних стандартів.

У МСБОЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» вказується, що сільськогосподарська діяльність охоплює широкий спектр видів діяльності: тваринництво, лісівництво, вирощування багаторічних і однорічних культур, садівництво, квітникарство та рибництво, які мають загальні властивості:

– воно контролює актив у результаті минулих подій;

– здатність до зміни – живі тварини і рослини здатні до біологічного перетворення;

– існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом;

– управління змінами, що сприяє біологічному перетворенню шляхом поліпшення або врегулювання умов, що підтримують здійснення процесу;

– справедлива вартість або первісна вартість активу піддається достовірній оцінці.

– оцінка змін: зміна якісних або кількісних показників в результаті біотрансформації оцінюється і відстежується в рамках процесу оперативного управління.

– актив повинен бути використаний в сільськогосподарській діяльності суб'єкта господарювання;

– актив може бути переданий іншим суб'єктам господарювання або прийнятий в оренду.

Таким чином, запровадження в облікову практику аграрних підприємств П(С)БО 30 «Біологічні активи» викликало необхідність внесення змін у чинні

методики обліку сільськогосподарської діяльності та її специфічних активів. Практичний досвід свідчить про необхідність уточнення трактування сутності терміна «біологічні активи», перегляд окремих позицій П(С)БО 30 щодо застосування справедливої вартості як методу оцінки сільськогосподарської продукції під час її оприбуткування, напрацювання підходів щодо визнання доходів і витрат сільськогосподарської діяльності та, відповідно, визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств.

1.2. Інституціональний підхід до організації обліку біологічних активів

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування об'єктивної інформації для складання Приміток до річної фінансової звітності доцільно відкрити додаткові рахунки третього порядку.

Таким чином, для забезпечення повноти інформації щодо використання рахунків обліку необхідно навести перелік рахунків та субрахунків, на яких здійснюється облік конкретно визначених об'єктів біологічних активів за їх видами, а також облік біоперетворень, рахунків обліку доходів і витрат, спричинених зміною вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю.

Розкриття інформації щодо нарахування амортизації. Для забезпечення повноти інформації щодо амортизації біологічних активів необхідно деталізувати: методи та порядок 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; строки корисного використання таких активів.

Розкриття інформації про витрати та доходи сільськогосподарської діяльності. Підприємство самостійно визначає перелік об'єктів витрат щодо сільськогосподарської діяльності. При уточненні переліку статей витрат найбільш раціональним є підхід, при якому їхні назви та зміст відповідають кореспондуючому рахунку або елементу витрат. У визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат у П(С)БО 16 «Витрати» та МСФЗ відмінностей не мають, але у МСФЗ

поділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у П(С)БО 16 «Витрати» – для обчислення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Таким чином, для забезпечення повноти розкриття інформації про витрати сільськогосподарської діяльності необхідно деталізувати: перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу; методи обліку витрат, які застосовуються для конкретних видів виробництв; класифікаційні особливості продукції, що одержується в одному технологічному циклі, та методи калькулювання для кожного її виду; види незавершеного сільськогосподарського виробництва, які мають місце в технологічному процесі підприємства, та методи його оцінки на дату балансу.

У свою чергу, розкриття потребують способи ідентифікації та момент визначення доходів від первісного визнання біологічних активів, сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, а також доходів від зміни справедливої вартості і доходів від реалізації таких активів.

Особливої уваги також заслуговує урахування впливу процесів біотрансформації, що спричиняють потребу переоцінки біологічних активів та відповідного визнання доходів чи витрат.

Обсяг розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності. У випадку використання національних облікових стандартів інформація про біологічні активи наводиться у Балансі (звіті про фінансовий стан) за статтями 1020 «Довгострокові біологічні активи» та 1110 «Поточні біологічні активи» та 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).

У випадку застосування МСБО 41 обсяг розкриття є значно ширшим і, в першу чергу, передбачає опис характеру діяльності підприємства, пов’язаної з кожною групою біологічних активів, а також нефінансових показників у натуральному вимірнику за кожною такою групою й обсяг виробництва сільського-

сподарської продукції протягом звітного періоду.

Крім того, повнота висвітлення показників фінансової звітності вимагає детальної інформації 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.

АНАЛІЗ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ
Мета аналізу біологічних активів
оцінювання стану, структури та динаміки біологічних активів, ви значення забезпеченості підприємства ними та пошуку резервів раціонального їх використання
Завдання аналізу біологічних активів
> виявлення змін у складі та структурі біологічних активів в динаміці; > виявлення впливу факторів на досліджувані показники та їх негативну зміну; > виявлення резервів підвищення ефективності використання біологічних активів; > розробка управлінських рішень та їх реалізація
Об'єкти аналізу біологічних активів
> поточні біологічні активи рослинництва; > поточні біологічні активи тваринництва; > довгострокові біологічні активи рослинництва; > довгострокові біологічні активи; > незрілі біологічні активи
Види аналізу біологічних активів
> порівняльний (виробничий, маржинальний, фінансовий, стратегічний); > факторний аналіз (детермінований, стохастичний);
Основні етапи аналізу біологічних активів
> визначення цілей, що повинні переслідуватись у процесі аналізу; > обрання методів, прийомів і способів аналізу біологічних активів; > вибір джерел інформації та систематизація отриманих даних; > аналіз складу та структури біологічних активів в динаміці; > аналіз біологічних активів у розрізі окремих видів; > розрахунок та оцінка показників ефективності використання біологічних активів; > проведення факторного аналізу показників ділової активності; > визначення частки вартості біологічних активів підприємства у вартості біологічних активів галузі, регіону, країни в цілому; > узагальнення результатів аналізу, розробка висновків і пропозицій, розробка організаційно-технічних заходів щодо усунення недоліків

Рис. 1.4. Методичні підходи до аналізу біологічних активів

Джерело: [3, с. 22]

Отже, вимоги П(С)БО та МСФЗ щодо повноти розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності суттєво відрізняються за обсягом інформаційного масиву, що у випадку застосування вітчизняних стандартів обліку значно «збіднює» репрезентативність даних. Проте в обох випадках, за умови урахування й затвердження на рівні господарюючого суб'єкта розглянутих вище основних положень облікової політики, якість облікової інформації більш повною мірою відповідатиме запитам внутрішніх та зовнішніх інститутів.

Варто зауважити, що недосконала методика обліку біологічних активів знижує рівень достовірності інформації, яка використовується системою аналізу, і відповідно понижує якість управлінських рішень у менеджменті [3, с. 22]. Основні методичні підходи до аналізу біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах подані на рис. 1.4.

Виходячи із зазначених підходів та з метою розв'язання конкретних завдань управління, можна виділити такі основні напрями аналізу біологічних активів підприємства:

– визначення питомої ваги біологічних активів в загальній сумі оборотних активів;

– оцінка складу і структури біологічних активів;

– аналіз основних тенденцій розвитку;

– визначення ефективності використання біологічних активів і факторів, які впливають на неї;

– розрахунок та вивчення ступеня впливу основних факторів на величину біологічних активів;

– виявлення резервів підвищення ефективності використання біологічних активів підприємства;

– надання вичерпної інформації для прийняття управлінських рішень.

Зважаючи на те, що у сучасних умовах господарювання більшість сільськогосподарських підприємств не спроможні залучити додаткові ресурси через обмежені фінансові можливості, одним із способів зростання прибутку для них

є підвищення ефективності використання наявних ресурсів. У цьому аспекті у процесі аналізу більш детального вивчення потребують питання оцінювання ефективності використання біологічних активів.

Необхідно відмітити, що ефективність використання біологічних активів характеризується системою показників, які пропонуємо умовно розділити на дві групи: показники ефективності відтворення біологічних активів та показники ефективності використання біологічних активів.

У групі показників оцінювання відтворення біологічних активів найбільш суттєвими є:

– коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів – показує частку вартості довгострокових біологічних активів, що надійшли за відповідний період, у загальній їх вартості. Його обчислюють як відношення обсягу надходження довгострокових біологічних активів за період, що аналізується до вартості довгострокових біологічних активів на кінець цього періоду.

– коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів – показує частку вартості довгострокових біологічних активів, які вибули за період, що аналізується, в загальній вартості довгострокових біологічних активів на початок цього періоду. Його розраховують як відношення вартості довгострокових біологічних активів, які вибули за період, що аналізується, до вартості довгострокових біологічних активів на початок цього періоду.

– коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів – характеризує приріст довгострокових біологічних активів.

Його обчислюють як відношення різниці довгострокових біологічних активів, які надійшли та які вибули за період, що аналізується, до вартості довгострокових біологічних активів на початок цього періоду (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Показники відтворення біологічних активів

Показник	Розрахункова формула	Умовні позначення
1. Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів	$К_{над} = \frac{ДБА_{над}}{ДБА_{к.р.}}$	ДБАнад - довгострокові біологічні активи, що надійшли за певний період; ДБАк.р. - вартість довгострокових біологічних активів на кінець року
2. Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів	$К_{виб} = \frac{ДБА_{виб}}{ДБА_{п.р.}}$	ДБАвиб - довгострокові біологічні активи, що вибули за певний період; ДБАп.р. - вартість довгострокових біологічних активів на початок року
3. Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів	$К_{п.р} = \frac{ДБА_{над} - ДБА_{виб}}{ДБА_{п.р.}}$	ДБАнад - довгострокові біологічні активи, що надійшли за певний період; ДБАвиб - довгострокові біологічні активи, що вибули за певний період; ДБАп.р. - вартість довгострокових біологічних активів на початок року

Джерело: [3, с. 24]

Ефективність використання біологічних активів пропонуємо оцінювати за системою показників, основним серед яких є коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів. Цей коефіцієнт відображає дохідність використання даного виду активів і обчислюється як відношення чистого доходу від реалізації продукції за період, що аналізується, до середньої вартості довгострокових біологічних активів за цей період.

Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів – величина, обернена до коефіцієнту виробничої віддачі довгострокових біологічних активів. Вона характеризує середню вартість довгострокових біологічних активів, що припадає на одну гривню чистого доходу від реалізації продукції, і розраховується як відношення середньої вартості довгострокових біологічних активів за період, що аналізується, до чистого доходу від реалізації продукції

за цей період. Для аналізу ефективності біологічних активів може застосовуватися також показник рентабельності біологічних активів (відношення чистого прибутку підприємства до середньорічної вартості його біологічних активів). Важливою характеристикою ефективності використання біологічних активів є коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів, який показує швидкість їх обороту, або іншими словами, скільки разів у середньому поповнювалися поточні біологічні активи протягом звітного періоду. Період обороту поточних біологічних активів показує, скільки днів потрібно для того, щоб поточний біологічний актив був реалізований. Позитивна динаміка даного показника до зменшення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Показники ефективності використання біологічних активів

Показник	Розрахункова формула	Умовні позначення
2	3	4
1. Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів	$К_{від} = \frac{ЧД}{ДБА}$	ЧД - чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; ДБА - середньорічна вартість довгострокових біологічних активів
2. Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів	$К_{міст} = \frac{ДБА}{ЧД}$	ДБА - середньорічна вартість довгострокових біологічних активів; ЧД - чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг
3. Рентабельність біологічних активів	$Р^{БА} = \frac{ЧП}{БА} Х100\%$	ЧП - чистий прибуток; БА - середньорічна вартість біологічних активів
4. Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	$К_{об}^{БА} = \frac{ЧД}{ПБА}$	ЧД - чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; ПБА - середньорічна вартість поточних біологічних активів
5. Період обороту поточних біологічних активів	$П_{об}^{БА} = \frac{ПБАх365}{ЧД}$	ПБА - середньорічна вартість поточних біологічних активів; ЧД - чистий дохід від реалізації продукції

Джерело: [3, с. 25]

Вважаємо, що запропонована система показників дасть можливість управлінському персоналу об’єктивно оцінити оптимальність використання біологічних активів та оперативно відреагувати на негативні тенденції, зосереди-

вши увагу на тих факторах, які мають найбільш суттєвий вплив на ефективність використання даного виду активів.

Досконала методика обліку біологічних активів підвищує рівень достовірності інформації, яка використовується системою аналізу, і відповідно підвищує якість управлінських рішень у менеджменті. Водночас якісно проведений аналіз біологічних активів дасть можливість забезпечити своєчасне їх оновлення і вирішити проблему підвищення ефективності використання.

В цілому теоретична та практична значимість одержаних результатів дослідження полягає в удосконаленні механізму здійснення вибору суб'єктом ведення обліку з наявних альтернатив таких методів облікового супроводу і способів розкриття у фінансовій звітності інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність, які б у повній мірі відповідали: 1) умовам господарської діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства; 2) узгодженості підсистеми аграрного обліку запитам галузевого управління та інституцій. В умовах багатоваріантної моделі обліку, що функціонує у середовищі глобалізаційних процесів, це сприятиме ефективній реалізації започаткованих реформ з урахуванням ролі і значення окремих інститутів бухгалтерського обліку, а також можливостей їх корисної взаємодії.

Висновок до розділу 1.

Дослідження біологічних активів, їх обліку та розкриття в фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств виявлено ряд важливих аспектів. Біологічні активи, як тварини чи рослини, виступають як ключові складові елементи сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, приносячи економічні вигоди підприємству.

Результати дослідження свідчать про необхідність впровадження аналітичного обліку для довгострокових біологічних активів через відкриття додаткових рахунків третього порядку. Це дозволить забезпечити об'єктивну інформацію для складання фінансової звітності. Деталізація нарахування амортизації, методів та строків корисного використання біологічних активів, а також розкриття інформації про витрати та доходи сільськогосподарської діяльності є важливими етапами обліку.

У контексті фінансової звітності, обсяг розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність визначається відповідно до національних облікових стандартів. Покращення методики обліку біологічних активів сприятиме підвищенню достовірності інформації та управлінських рішень.

Особлива увага повинна бути приділена ідентифікації та визначенню доходів від біологічних активів, а також врахуванню впливу біотрансформацій на їхню оцінку та визнання доходів чи витрат. Результати дослідження є актуальними та важливими для вибору оптимального методу облікового супроводу, відповідного умовам конкретного сільськогосподарського підприємства та вимогам галузевого управління.

Усе враховуючи, удосконалення механізму обліку біологічних активів сприятиме ефективній реалізації реформ у галузі та враховуватиме роль і значення окремих інститутів бухгалтерського обліку в умовах глобалізаційних процесів.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів рослинництва

Організація обліку на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів та продукції рослинництва та тваринництва, що є основою саме даної галузі народного господарства. В контексті сучасних підходів до бухгалтерського обліку важливу нішу займають біологічні активи та операції з їх біологічними перетвореннями, що значно розширює склад об'єктів бухгалтерського обліку [54, с. 54].

Попри необхідність відображення в даному пункті інформації щодо біологічних активів рослинництва, вважаємо за необхідне окреслити певні проблемні аспекти обліку і, наприклад, довгострокових активів, оскільки така інформація висвітлена авторами нерозривно з поточними біологічними активами. Однією із найслабших сторін обліку довгострокових біологічних активів залишається питання визначення їх місця та ролі у господарській діяльності і відповідно система управління їх забезпеченням.

Оскільки діяльність сільськогосподарських підприємств пов'язана з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції рослинництва і тваринництва, і основна частина доходу формується за рахунок реалізації цієї продукції, то питання обліку доходів від первісного визнання та реалізації біологічних активів потребує детального вивчення.

Згідно з п. 4 П(С)БО 30 довгострокові біологічні активи – це усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Більш детальне визначення надає нам Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. Згідно з останньою до довгострокових біологічних активів належать бі-

ологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більше 12 місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, більшого ніж один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Довгострокові біологічні активи (далі — ДБА) рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. До довгострокових біологічних активів тваринництва відносять основне стадо тварин: корови, бики плідники, свиноматки, хряки, вівцематки, барани-плідники.

Структуру довгострокових біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 представлена нами у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Структура довгострокових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, передбачена П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Рослинництво		
Виноградники	Виноград	Чубуки
Сади	Плоди	Саджанці
Лісовий масив	Деревина, дрова	Саджанці
Тваринництво		
Основне стадо овець	Молоко, вовна, гній	Приплід
Основне стадо великої рогатої худоби	Молоко, гній	Приплід
Основне стадо свиней	Гній	Приплід

Джерело: [54, с. 54]

Біологічний актив зараховують на баланс суб'єкта за первісною вартістю. Однак порядок її визначення буде залежати від того, яким способом установа отримала цей актив: придбала за плату, отримала безкоштовно чи виростила самостійно (табл. 2.2).

Як бачимо в Україні існує два методи оцінки ДБА: за первісною та справедливою вартістю. Первісна вартість є історичною (фактичною) собівартістю цього активу, що складається із витрат на створення (вирощування) ДБА. Цей

метод майже не застосовують.

Таблиця 2.2

Визначення первісної вартості довгострокових біологічних активів залежно від джерела їх надходження

Спосіб отримання біологічних активів	Види біологічних активів	Первісна вартість
1	2	3
Придбання за плату	Довгострокові біологічні активи	Первісна вартість складається з: сум, що сплачують постачальникам активів; реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт біологічних активів; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням біологічних активів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); витрат зі страхування ризиків доставки біологічних активів; витрат на транспортування біологічних активів; інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням біологічних активів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
Отримання безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)	Довгострокові біологічні активи	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж
Отримання безоплатно від суб'єктів державного сектору	Довгострокові біологічні активи	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості біологічних активів суб'єкта державного сектору, що їх передав, за вирахуванням витрат на продаж
Утворення додаткових біологічних активів	Додаткові біологічні активи	Первісна вартість дорівнює справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж
Виготовлення сільськогосподарської продукції	Сільськогосподарська продукція	

Джерело: [54, с. 54].

Натомість, досить поширеним способом оцінки біологічних активів є справедлива вартість, тобто сума, за якою установа може продати біологічний актив за звичайних умов на певну дату. Однак не за всіма видами біологічних активів і не завжди справедливу вартість можна визначити. У таких випадках

законодавством передбачено використання інших облікових оцінок. Так, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» справедлива вартість визначається як первісна з урахуванням зносу та втрат від зменшення корисності, тоді як за МСБО 41 «Сільське господарство» вона прирівнюється до найостаннішої ціни активного ринку ДБА чи відповідної сільськогосподарської продукції.

На сьогодні все більше науковців досить критично ставляться до цього моменту, вважаючи, що оцінка саме біологічних активів за справедливою вартістю є дещо сумнівною, говорячи, що в такому випадку приймаються до уваги ціни продажу, а витрати на реалізацію — не приймаються. Водночас, відсутні пояснення щодо оцінки за справедливою вартістю продукції, якщо вона зразу ж не реалізується та використовується в подальшому у виробничих процесах, наприклад молоко.

Також зазначимо, що методика визначення фінансових результатів підприємств, зайнятих сільським господарством дещо відрізняється беручи до уваги справедливу вартість. Так, відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство», прибуток визначається шляхом порівняння доходу, який складається зі справедливої вартості отриманої продукції при первісному визнанні та прибутків, що виникають від зміни справедливої вартості біологічних активів протягом звітного періоду, з втратами виробництва за елементами. Тоді як П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає прибуток як прибуток, який визначається шляхом порівняння доходу, який складається зі справедливої вартості отриманої продукції при первісному визнанні та прибутків, що виникають від зміни справедливої вартості біологічних активів протягом звітного періоду, з втратами виробництва за елементами.

Відповідно до вищезазначеного, питання оцінки ДБА залишається досить спірним, містить масу нюансів над якими слід працювати професійним бухгалтерам для визначення оптимального варіанту.

Не менш важливим етапом обліку ДБА є його документування. Аграрні товаровиробники користуються специфічними формами документів у своїй діяльності затверджених Методичними рекомендацій щодо застосування спеціа-

лізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. До таких документів належать первинні документи, зазначені нами в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Первинні документи обліку довгострокових біологічних активів

Назва первинного документа | Призначення	
Рослинництво	
Актом прийому багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБАСГ-1)	Уведення багаторічних насаджень в експлуатацію
Акт на списання багаторічних насаджень (ф. №ДБАСГ-3)	Оформлення списання багаторічних насаджень при втраті ними виробничого значення (після періоду біологічного плодоношення) чи недоцільності їх подальшого використання
Тваринництво	
Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (ф. ДБАСГ-2)	Оформлення формування основного стада тварин
Акт списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. ДБАСГ-4)	Вибракування продуктивної та робочої худоби, інших видів тварин при втраті ними господарсько-корисних якостей: значному зниженні продуктивності, втраті племінної або робочої цінності, захворюванні невиліковними хворобами, а також внаслідок травматичних наслідків, старості або недостатньої розвиненості
Акт приймання-передачі основних засобів(внутрішнього переміщення) (ф. 03СГ-1)	Оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних (в тому числі і в якості внеску до статутного капіталу) довгострокових біологічних активів (робочої та продуктивної худоби)

Без ефективної організації обліку ДБА та продукції сільського господарства передусім не вдається досягти таких важливих завдань, як підвищення ефективності виробництва та збільшення прибутку, що в умовах ринку має велике значення. На сьогодні законодавчо-нормативна база стає застарілою та потребує певних коригувань як у міжнародному так і національному просторі. Особливо гостро це стосується питань вибору методу оцінки ДБА, від якого певною мірою залежить фінансовий результат діяльності. Класифікаційні ознаки ДБА є незмінними та співпадають в усіх запроваджених стандартах їх обліку, натомість існує кілька методів оцінки активів, які, зважаючи на стрімкий розвиток економіки та ринкових відносин, втрачають свою актуальність та то-

чність у визначенні. Саме сюди слід спрямувати свої зусилля професійним бухгалтерам з метою розробки більш сучасних технологій оцінки.

Зміна статусу активів (перенесення плодоносних рослин з довгострокових біологічних активів до групи основних засобів) — це зміна облікової політики, оскільки згідно з п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» однією з причин зміни облікової політики є зміна вимог органу, який затверджує П(С)БО [12, с. 84].

Запровадження нових підходів обліку плодоносних багаторічних насаджень передбачає недійсність раніше встановлених. Підприємства затверджують наказом про облікову політику відповідні нові методи обліку.

У практичній діяльності багаторічні насадження оцінюються за первісною вартістю. Оскільки активний ринок таких активів не існує, то в разі здійснення відповідних коригувань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності дотримується перспективний принцип.

Він означає, що немає необхідності в перерахунку попередніх фінансових звітів і не потрібно перераховувати сумарний ефект від змін в обліковій політиці у Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупні доходи) та Звіті про власний капітал, адже зміни не торкаються показників нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

На 31.12.19 р. у бухгалтерському обліку щодо плодоносного саду відображено:

- первинна вартість (субрахунок 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінено за первинною вартістю») - 200000 грн;

- накопичена амортизація (знос) (субрахунок 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів») - 10000 грн.

Початок періоду систематичного плодоношення зафіксовано в акті (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ1) від 01.01.19 р. Враховуючи зміни до нормативних документів з обліку довгострокових біологічних активів, зміняться лише рахунки обліку таких рослин:

1) Дт 108 Кт 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які

оцінені за первісною вартістю» на первинну вартість таких активів;

2) Дт 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» Кт 131 «Знос основних засобів» на суму накопиченої амортизації (зносу).

Порядок обліку операцій станом на 05.01.18 р. наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Бухгалтерський облік операцій, пов'язаних зі зміною облікової політики щодо плодоносних багаторічних насаджень

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків				Сума, грн
			за загальним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Переведено до складу основних засобів плодоносний сад, який обліковувався у складі довгострокових біологічних активів	Бухгалтерська довідка	108	162	10	16	200000
2.	Перенесено суму накопиченої амортизації (зносу) плодоносного саду		134	131	13	13	10000

Джерело: узагальнено автором

Плодоносні рослини, які використовують у сільськогосподарському виробництві та дають плоди більше одного звітного періоду, обліковують як основні засоби. Допоки такі рослини не почнуть приносити плоди, їх не включають до складу основних засобів. До цього моменту всі витрати на їх догляд, удобрення тощо накопичують у складі капітальних інвестицій в основні засоби. Після дозрівання до плодоношення їх вводять в експлуатацію (включають до основних засобів). Облік плодоносних садів і виноградників ведуть на аналітичному рахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунка 10 «Основні засоби». Водночас такі активи не можуть обліковуватися на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи».

Облік довгострокових біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (багаторічні насадження, що вирощуються та утримуються з іншою метою, ніж отримання сільськогосподарської продукції, напри-

клад, декоративні рослини) регулюється П(С)БО 7, норми П(С)БО 30 на них не поширюються. Дія П(С)БО 30 поширюється на дерева в лісі (лісовий масив).

До чинного наказу Міністерства агропромислової політики від 27.09.2007 р. № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування» не було включено спеціалізованих форм для насаджень. Оскільки сади й виноградники, по суті, продовжують бути біологічними активами довгострокового призначення, то для оформлення операцій з їх закладання доцільно й надалі керуватися Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затвердженими наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 р. № 73.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію (у період плодоношення) оформляють Актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ1). Форму № ДБАСГ$1 обов'язково складають у разі:

- збільшенні вартості незрілих садів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічним перетворенням (після закінчення посадкових робіт та щорічного зростання вартості молодих насаджень на суму витрат на їх вирощування);

- досягнення насадженнями віку систематичного плодоносіння та зарахування їх до складу основних засобів.

Переведення молодих насаджень до групи плодоносних проводиться згідно з листом Державного комітету з питань садівництва, виноградарства та виноробної промисловості від 24.02.1997 р. № 11/02$460 «Про нормативи питомих капітальних вкладень на створення плодових, ягідних та виноградних насаджень», який передбачає такі строки введення в експлуатацію:

– яблуня, груша (підщепа сильнорослa, крона округла) – 7-8 років від посадки;

– яблуня, груша (підщепа середньорослa, крона округла або плоска) – 6 років від посадки;

– яблуня, груша (підщепа слаборосла, крона плоска) – 5 років від посадки;

– вишня, персик – 5 років від посадки;

– слива, черешня, абрикос – 6 років від посадки;

– горіх грецький – 8 років від посадки;

– суниця – 2 роки від посадки;

– малина, малина на шпалері – 3 роки від посадки;

– смородина, агрус, виноград – 4 роки від посадки.

Продуктивний період визначається тільки за фактичними показниками плодоносних рослин – комісією, спеціально для цього призначеною керівником сільськогосподарського підприємства. В кожному окремому випадку складають Акт (форма № ДБАСГ$1) за підписами членів комісії, яка визначає, які саме насадження на день складання акта досягли продуктивного віку.

До 05.01.2018 р. молоді плодоягідні насадження до початку плодоношення відносили до незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковували у складі довгострокових біологічних активів. Починаючи з 05.01.2018 р., перш ніж плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, досягнуть плодоносного віку і будуть зараховані до основних засобів, вони повинні обліковуватись як витрати на створення основних засобів, а не як витрати на вирощування довгострокових біологічних активів, тобто на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Субрахунок 152 призначено для обліку витрат, пов'язаних зі створенням багаторічних насаджень, а також витрат на їх догляд до входження в пору промислового використання. Сальдо за Дт 152 субрахунку означатиме незавершені капітальні інвестиції. Лише після визнання насаджень такими, що мають експлуатаційну придатність (можуть систематично давати продукцію), визнають об'єктом обліку – основні засоби (субрахунок 108).

2.2. Облік біологічних активів в тваринництві

Біологічні активи як засоби виробництва сільськогосподарської продукції, відіграють значну економічну та соціальну роль у забезпеченні розвитку економіки аграрного сектора, а також у цілому країни. Тому розроблення та впровадження стандарту, який має регулювати облік тільки активів сільського господарства, є дуже актуальними й обґрунтованими. Разом із тим прийняття низки нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів істотно змінило теперішній облік виробництва [4, с. 64].

Зміни, що відбулися, призвели до виникнення проблем, пов'язаних із складністю практичного застосування даних документів у господарській діяльності підприємства. Однією з цих причин є недостатнє дослідження та відсутність практичних тлумачень стосовно застосувань окремих положень цього стандарту.

Поточні біологічні активи – це біологічні активи, спроможні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Для обліку наявності та руху поточних біологічних активів призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи» з такими субрахунками:

– 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».

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображають надходження ПБА в результаті:

– вибракування продуктивної і робочої худоби з основного стада;

– безоплатного отримання;

– біологічних перетворень (отримання приплоду молодняку продуктивної та робочої худоби, приросту живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі;

– оприбуткування за справедливою вартістю посівів зернових, технічних, овочевих, технічних та інших культур);

– отримання як внесок засновника (учасника) підприємства до його статутного капіталу;

– переоцінки на дату балансу;

– оприбуткування поточних біологічних активів, що раніше не були враховані на балансі (або їх надлишки, виявлені при інвентаризації);

За кредитом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображають вибуття ПБА внаслідок:

– реалізації поточних біологічних активів і такого їх виду, як додаткові біологічні активи;

– списання з балансу поточних біологічних активів рослинництва на початок збирання врожаю, з віднесенням їх вартості на витрати виробництва.

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу та/ або ґрунту визнаються запасом і обліковують у складі продукції сільськогосподарського виробництва відображенням за рахунком 27. Зрозуміло, що за діючою методикою обліку при їх вибутті, зокрема реалізації, операція буде відображена за кредитом рахунка 27, а не рахунка 21; переведення поточних біологічних активів зі складу довготермінових біологічних активів; нестач і втрат ПБА, виявлених у результаті інвентаризації; передавання на переробку; безоплатної передачі.

Об’єктами бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва можуть бути різні види сільськогосподарських рослин (кормові, картопля, зернові, ефіроолійні, технічні, олійні, прядивні, овочеві, квіткові, лікарські, картопля тощо), або однорідні групи, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові), або окремі культури (ячмінь, картопля, кукурудза, пшениця, соняшник тощо).

Як правило, сільськогосподарські підприємства здійснюють калькулювання собівартості всіх видів сільськогосподарської продукції, тому остання деталізація є найзручніша і для аналітичного обліку, і для подальшого калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва є види тварин (молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк великої рогатої худоби (далі – ВРХ) на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статево вікових (технологічних) груп тощо. Також у складі поточних біологічних активів відображають тварин, які були передані громадянам на вирощування за договорами, і прийняти від населення для реалізації.

Поточні біологічні активи тваринництва оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи», а за кредитом даного рахунка відображають вибуття таких об'єктів внаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» обліковують наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою якістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу.

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» здійснюють облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів використання поточних біологічних активів тваринництва відображатимуть на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів тваринництва

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Надходження поточних біологічних активів		
1	Оприбутковано приплід тварин від основного стада	21	232
2	Оприбутковано приріст живої маси тварин	21	232
3	Вибракувано тварин із основного стада і поставлено на відгодівлю	21	16
4	Переведено тварин із однієї вікової групи в іншу або з ферми на ферму (зміни відбуваються тільки на аналітичних рахунках до рахунка 21)	21	21
5	Оприбутковано тварин, які надійшли в результаті купівлі у різних підприємств та організацій	21	63
6	Одержано тварин у порядку внесків для зарахування в статутний капітал	21	46
	Вибуття поточних біологічних активів		
7	Списано тварин на забій	233	21
8	Переведено тварин в основне стадо: а) на списання вартості молодняка тварин, переведених в основне стадо б) оприбуткування молодняка тварин до довгострокових біологічних активів	155 16	21 155
9	Списано тварин на реалізацію за собівартістю	90	21
10	Вартість загиблих тварин віднесено на витрати підприємства	232	21

Джерело: [4, с. 64]

Впровадження і застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів забезпечує правильність обліку тварин в сільському господарстві, однак, не приділяє значної уваги методиці контролю за їх рухом на підприємстві. У ході даного дослідження встановлено, що досі на законодавчому рівні не затверджено методичних рекомендації щодо контролю біологічних активів на підприємствах аграрного комплексу. Контролюючі органи в результаті цього зобов'язані застосовувати загальні нормативно-правові акти при організації та здійсненні контролю наявності та руху поточних біологічних активів.

У зв'язку з цим контролюючим органам при проведенні контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах рекомендовано врахувати наступні особливості обліку даного виду активів:

– списання (вибуття) тварин в бухгалтерському обліку зазначають як забій та падіж тварин;

– наявність приплоду і приросту живої маси тварин;

– можливі операції з переведення тварин з групи «Поточні біологічні активи» в групу «Довгострокові біологічні активи».

2.3. Облік доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічниих активів

Кардинальні зміни в організації та методиці бухгалтерського обліку та впровадження нових категорій та понять з моменту прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» зумовили практиків та науковців обґрунтовувати новий порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Але не у всіх відношеннях сьогоднішній облік є зрозумілим та бездоганним [38, с. 62]. Значну частку питань, що виникають при обліку біологічних активів в сільському господарстві, складають питання щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Але найболючішим на сьогодні залишається питання щодо методики обліку в системі бухгалтерських рахунків операцій з первісного визнання біологічних активів та порядку відображення зміни справедливої вартості на дату балансу та після розподілу загальновиробничих витрат.

В обліку інформація відіграє важливішу роль, ніж матеріальні, енергетичні, трудові чи фінансові ресурси. Саме від якості інформації залежить порядок проведення аналізу та результативність прийнятих управлінських рішень. Іщенко Я.П. вказує, що «облік витрат в системі управління – це процес отримання, підготовки та передавання інформації про витрати, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації» [18, с. 83].

Методика отримання інформації для цілей управлінського обліку визна-

чається підприємством. Але фінансовий облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які регулюють порядок визнання та оцінки витрат, їх склад в процесі визначення собівартості сільськогосподарської продукції. Поряд з цим, варто відзначити, що у чинній нормативній базі існують відмінності в сфері обліку витрат. Значимою є різниця у їх визнанні при первісному оцінюванні активів (рис. 2.1). Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. №1315 (далі – Методичні рекомендації № 1315), при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Д-т 21 «Поточні біологічні активи» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» К-т 23 «Виробництво».

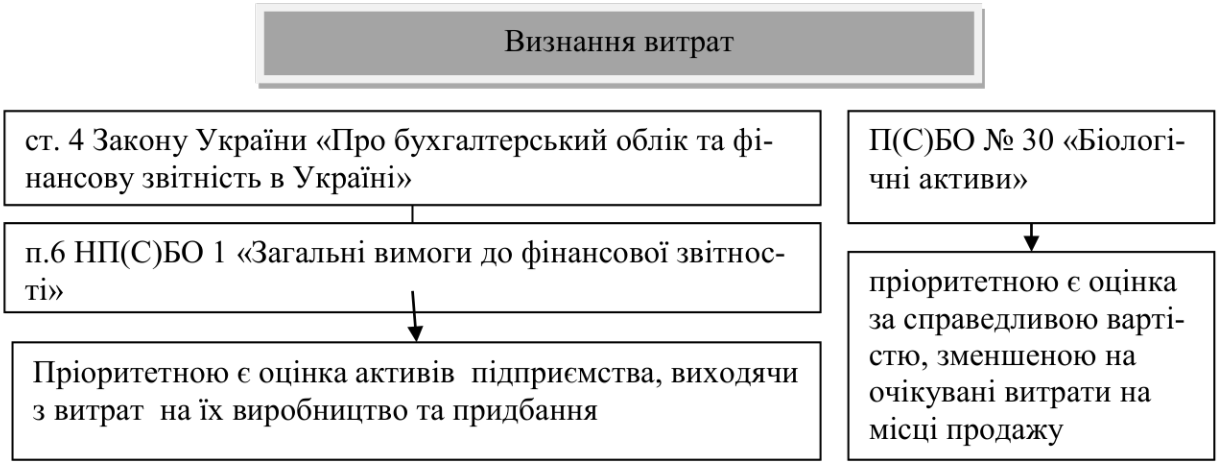


Рис. 2.1. Відмінності у визначенні пріоритетної оцінки у законодавстві України

Джерело: [38, с. 62]

Отже, в такому випадку по кредиту рахунку 23 враховується не планова собівартість, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс. На момент первісного визнання сільськогосподарської продукції чи біологічних активів на рахунку 23 виникне різниця між дебетом і кредитом. Дослідження щодо порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згруповано на рис. 2.2. Отже, можливі дві ситуації:

1) К-т 23 > Д-т 23. В такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання і робиться бухгалтерський запис Д-т 23 «Виробництво» К-т 7101 «Дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

2) К-т 23 < Д-т 23 (вартість, по якій актив оцінюється менше від витрат пов'язаних з його створенням на дату оцінки). В цьому випадку виникають витрати від первісного визнання, які відносяться до складу інших витрат операційної діяльності. Робиться запис Д-т 9401 «Витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 23 «Виробництво». Дохід від первісного визнання списується на фінансові результати К-т 7101 К-т 791, витрати від первісного визнання списують на фінансові результати – Д-т 791 К-т 9401 .

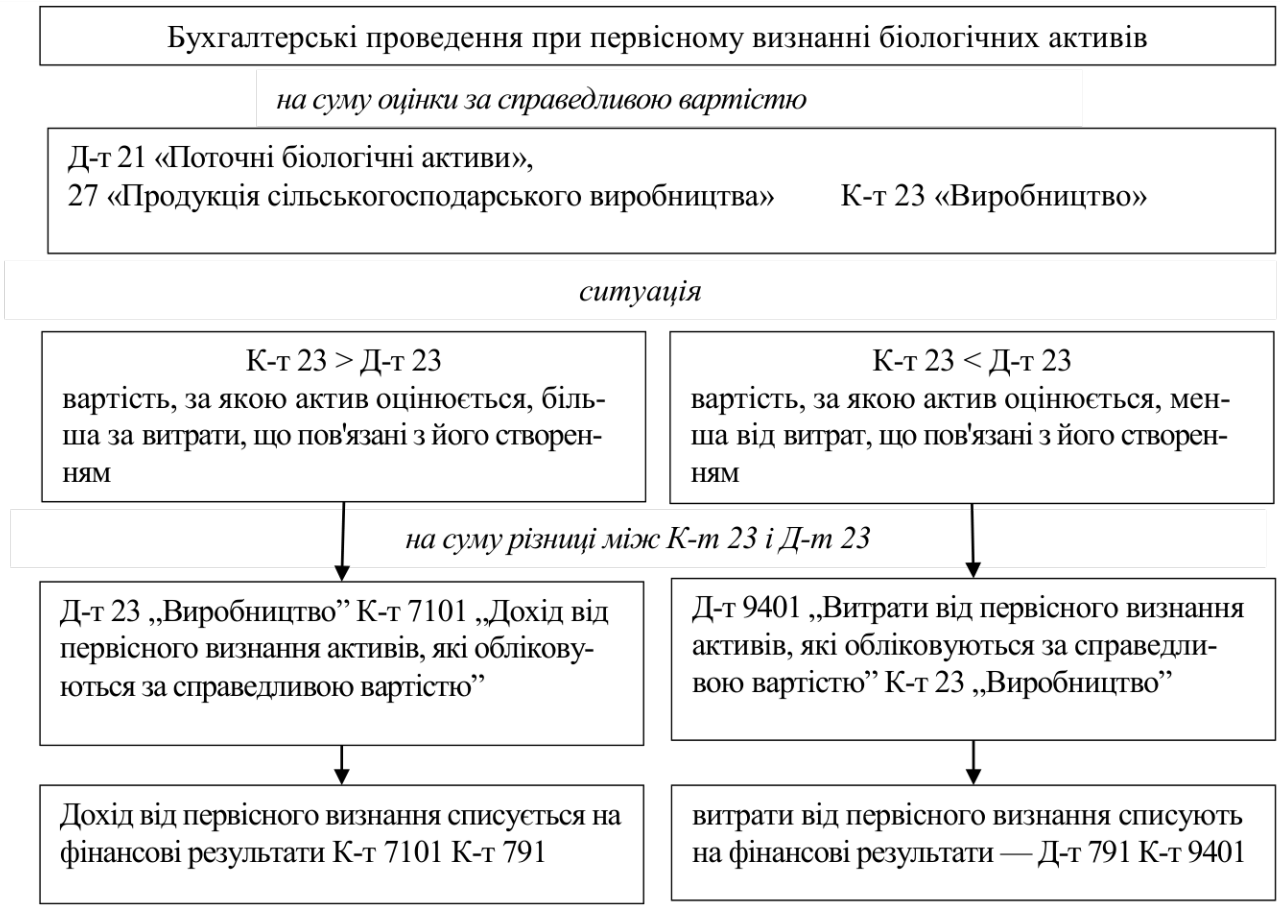


Рис. 2.2. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з первісного визнання біологічних активів згідно Методичних рекомендацій

Джерело: [38, с. 63]

Тож у нормативно-правових актах є неузгодження щодо порядку визнан-

ня витрат на біологічні перетворення. Так, пунктом 17 П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що до витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями активів, не включаються доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. А пунктом 18 додатка 2 до Методичних рекомендацій №1315 [61], як зазначалося вище, передбачено кореспонденцію Д-т 23 «Виробництво» К-т 71 «Інший операційний дохід», тобто доходи відносять до виробничих витрат (рис 2.3).

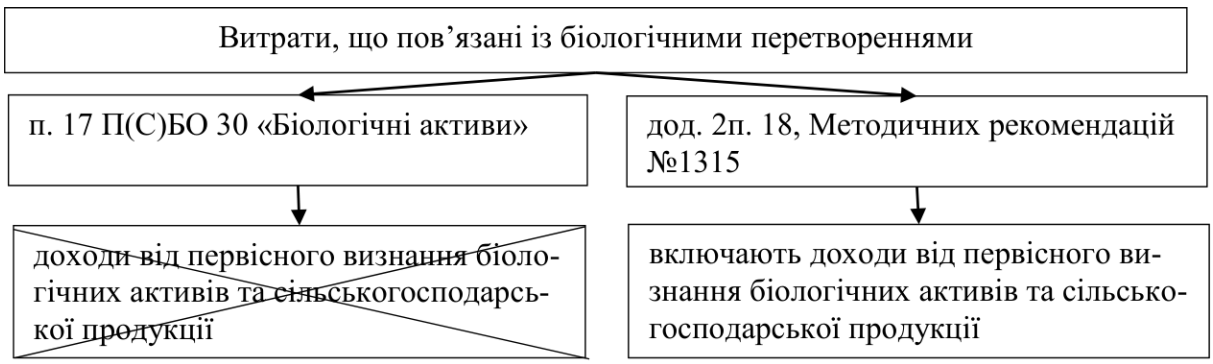


Рис. 2.3. Неузгодження у нормативно-правових актах щодо порядку визнання витрат на біологічні перетворення

Джерело: [38, с. 64]

З бухгалтерського погляду, операції з оприбуткування продукції та доведення її планової (нормативної, ринкової) собівартості до фактичної собівартості (вартості) повинні кореспондувати з кредитом, а не з дебетом рахунка 23 «Виробництво». Це положення підтверджується характеристикою рахунка 23 «Виробництво», визначеною Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291. Так, за кредитом 23 рахунка відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції.

У Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені протоколом №1/05 від 30 листопада 2005 року Методологічної Ради з питань обліку та фінансів Мінагрополітики України, у пункті 6.5 вказано, що в

кінці року сільськогосподарські підприємства мають визначати відхилення між фактичною та плановою собівартістю. На суму корективу робити запис по кредиту рахунка 23 і дебету рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 90 «Собівартість реалізації». При цьому запис робиться звичайним, якщо собівартість продукції вища від планової, або способом «червоне сторно» – у зворотному випадку. Тобто науковці не визначали ні доходів, ні витрат від первісного визнання біологічних активів чи сільськогосподарської продукції, але розробили алгоритм коригування відхилення між плановою (чи справедливою) і фактичною собівартістю [38, с. 63]. Кисла О.А. у своїх дослідженнях дійшла висновку, що формування доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів і сільгосппродукції — це процес доведення вартості оприбуткованої продукції до фактичної собівартості. І зазначає, що витрати від первісного визнання (перевищення виробничих витрат над вартістю оприбуткованої продукції) мають відображатися записом Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 23 «Виробництво», а доходи від первісного визнання (перевищення вартості продукції над понесеними витратами), на думку автора, слід відображати записом Д-т 940 К-т 23 способом «червоне сторно». «У зв'язку з тим, що вартість оприбуткованої продукції вища за витрати, власний капітал збільшується, тобто підприємство отримало дохід. Тож одночасно робимо бухгалтерське проведення звичайним записом: Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [27].

Результати дослідження Кислої О.А. згруповані на рис. 2.4.

Кисла О.А. стверджує також, що при виконанні запропонованих рекомендацій буде дотримано всіх норм бухгалтерських нормативно-законодавчих актів:

1) доходи від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції, які обліковуються за справедливою вартістю, у витратах (за дебетом раху-

нка 23 «Виробництво») не відображено;

2) кредитовий оборот рахунка 23 «Виробництво» дорівнює дебетовому — виробничій собівартості;

3) на субрахунку 710 відображено дохід від первісного визнання біологічних активів та сільгосппродукції;

4) сільгосппродукцію та біологічні активи оприбутковано за справедливою вартістю [27].

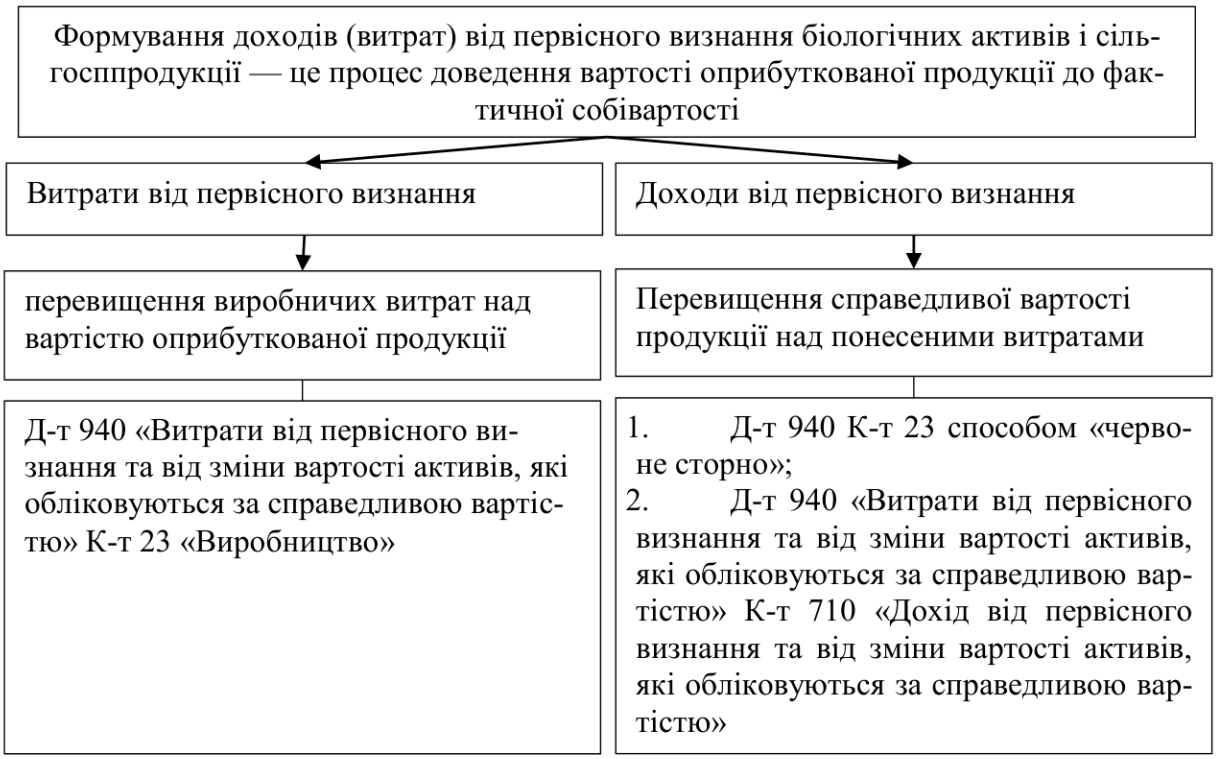


Рис. 2.4. Бухгалтерські проведення операцій з первісного визнання біологічних активів без дебетування рахунка 23 «Виробництво»

Джерело: [27]

Проте на думку Мельник О.С. [38, с. 65] така методика оприбуткування біологічних активів і сільськогосподарської продукції є трудомісткою для бухгалтера. Адже на практиці важливим є звести до мінімуму кількість проведень, а також забезпечити можливість перевірки оборотів по рахунках.

Крім того, вважаємо, проведення Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які

обліковуються за справедливою вартістю» є не зовсім коректним, оскільки витратні і дохідні рахунки мають при закритті кореспондувати із рахунком «Фінансовий результат».

Висновок до розділу 2.

Облік на сільськогосподарських підприємствах визначається особливостями технології вирощування біологічних активів та продукції рослинництва і тваринництва, що є основою галузі. Основна увага приділяється біологічним активам та операціям з їх біологічними перетвореннями, розширюючи сферу обліку. Довгострокові біологічні активи визначаються як ті, які не є поточними та здатні приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців. Однак найбільш важливим є питання визначення їхньої ролі у господарській діяльності та системи управління їх забезпеченням.

Оскільки доходи сільськогосподарських підприємств істотно залежать від реалізації продукції, облік доходів від первісного визнання та реалізації біологічних активів потребує детального розгляду. Відповідно до визначень П(С)БО 30 та Інструкції про застосування плану рахунків, довгострокові біологічні активи включають ті, які приносять економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців. Розкриття питань обліку і управління цими активами є важливим етапом для забезпечення ефективного господарювання та визначення стратегії розвитку сільськогосподарської діяльності. У контексті висвітленого наукового дослідження, біологічні активи у сільському господарстві здійснюють значний вплив на економічний та соціальний розвиток аграрного сектора та країни в цілому. Розробка та впровадження стандартів обліку біологічних активів стає важливим етапом в управлінні сільськогосподарською продукцією. Однак зміни, внесені новими нормативно-правовими документами, викликають проблеми у практичному застосуванні через недостатнє дослідження та відсутність чітких тлумачень положень стандарту.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Використання інформаційних технологій для удосконалення обліку біологічних активів

Розглянемо облік та аудит біологічних активів в умовах використання програмного продукту «1С:Підприємство. Конфігурація для сільськогосподарських підприємств». Основними завданнями обліку та внутрішнього контролю біологічних активів в є:

– своєчасне та правильне документальне відображення операцій та забезпечення достовірних даних щодо надходження з виробництва та вибуття тварин і одержання продукції;

– контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання та на всіх етапах їхнього руху;

– забезпечення щоденної реєстрації даних про рух поголів'я з метою визначення потреби ферми (бригади) в кормах на кожний день;

– правильне обчислення фактичної вартості тварин при їх надходженні та вибутті; здійснення заходів з метою недопущення нестач, крадіжок та загибелі тварин.

В табл. 3.1 наведено задачі обліку та аудиту біологічних активів підприємства. Вхідну інформацію формують на підставі наступних документів:

– Племінне свідоцтво.

– Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби та птиці за договорами з громадянами.

– Приймально-розрахункова відомість на худобу і птицю, що прийняті сільськогосподарським підприємством від населення для подальшої здачі державі.

– Акт на оприбуткування приплоду тварин.

– Акт про хід окоту овець.

– Акт виведення та сортування добового молодняку птиці.

– Звіт про процеси інкубації.

– Накладна внутрігосподарського призначення.

– Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів.

– Відомість зважування тварин.

– Розрахунок приросту живої маси.

– Розрахунок бухгалтерії щодо кількості кормо-днів.

– Розрахунок визначення приросту.

– Приймальна квитанція.

– Акт на вибуття тварин та птиці.

– Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу, дорощування.

– Акт на переведення тварин з групи в групу.

Таблиця 3.1

Задачі обліку та внутрішнього контролю біологічних активів

Задачі обліку та аудиту біологічних активів	Документи, що використовуються для реалізації даної задачі в комп'ютерній бухгалтерії
– синтетичний та аналітичний облік біологічних активів;	План рахунків Довідник «Тварини» Довідник «Місця зберігання»
– облік біологічних активів підприємства; – контроль наявності та руху біологічних активів.	Документ «Забій тварин» Документ «Переміщення тварин» Документ «Прибуткова накладна (твар.)» Документ «Реалізація тварин» Документ «Списання молодняка» Документ «Облік кормоднів» Документ «Відомість для продажу тварин» Журнал «Журнал обліку тварин» Стандартні звіти

Джерело: узагальнено автором

Вихідну інформацію формують на підставі наступних документів:

– Книга обліку руху худоби і птиці.

– Звіт про рух худоби і птиці на фермі.

– Оборотна відомість №9а с.-г. аналітичного обліку.

– Журнал-ордер №9 с.-г.

«1С:Підприємство» – це система програм для комплексної автоматизації різних областей економічної діяльності: бухгалтерського, оперативного обліку, економічних розрахунків. В програмі реалізовані можливості ведення на одному робочому місці бухгалтерського обліку декількох підприємств, ведення обліку паралельно в декількох робочих планах рахунків, багатовимірного та багаторівневого аналітичного обліку, кількісного та валютного обліку. Всі дії бухгалтера при роботі з програмою здійснюються в робочому вікні. Верхній рядок робочого вікна відведений під заголовок програми із зазначенням режиму запуску. Головне меню програми (другий рядок вікна) містить перелік пунктів меню. Кожний пункт головного меню – це назва групи режимів або функцій програми. Програма має багаторівневе меню. В деяких випадках частина пунктів меню може бути недоступною користувачеві. Причиною цього може бути або недоцільність функцій в даний момент роботи. Або заборона пункту меню для конкретного користувача адміністратором програми.

В нижній частині вікна розташований рядок, що містить два поля: ліворуч знаходиться ситуаційна підказка, що коротко пояснює, які дії можуть або повинні бути виконані в даній ситуації; праворуч – вказується встановлений обліковий період, в якому ведеться робота і за який розраховуються підсумки. Налагодження програми включає дві частини: налагодження облікових параметрів та налагодження інтерфейсу.

До облікових параметрів програми належать: структура Плану рахунків (кількість рахунків, довжина та вид подання шифрів рахунків, розміри полів для введення назв рахунків, рівні аналітичного обліку); структура довідників аналітичних об’єктів (їх кількість, реквізити, порядок кодування); перелік валют, їх курси; структура та порядок заповнення журналів програми: загальних журналів операцій і проводок та журналів з різних ділянок обліку; налагоджування документів, які будуть використовуватись для автоматизації облікових процедур; опис необхідних констант та їх властивостей (кількість констант, ідентифікатор, тип значення).

Налагодження інтерфейсу полягає в налагодженні зовнішнього вигляду

програми та встановленні параметрів, що забезпечують зручну роботу користувача з програмою: панелі інструментів, меню програми, представлення чисел, колір шрифтів. Більшість параметрів (робочий період, робоча дата, параметри операцій) можна змінювати при безпосередній роботі користувача в режимі «1С:Предприятие». Для цього необхідно виконати дії: «Сервис» – «Параметры» або «Панели инструментов». Решта параметрів визначаються в режимі запуску програми «Конфігуратор».

Вихідними даними для програми є проводки, що заносяться в журнал господарських операцій. У програму варто вводити всі проводки, що відбивають господарську діяльність підприємства. Програма розрахована на збереження великої кількості проводок . Програма дозволяє проводити:

1. Ручне введення проводок: при введенні в журнал вказується дата, кореспонденція рахунків, сума і зміст операції. Якщо по зазначеним рахункам ведеться аналітичний облік, то програма зажадає ввести ознаки аналітичного обліку (субконто). Якщо по рахункам проводки ведеться кількісний і/чи валютний облік, то програма зажадає ввести кількість і/чи суму у валюті.

2. Використання типових операцій дозволить автоматизувати введення стандартних чи часто використовувані операції. При введенні типової операції створюються одна чи кілька проводок, причому суми цих проводок можуть обчислюватися автоматично.

3. Використання режиму «Документи і розрахунки» надає ще більш універсальні і гнучкі засоби для введення документів і проведення бухгалтерських розрахунків. За допомогою цього режиму в журнал операції можна ввести дані про деякий документ (платіжному дорученні, рахунку. накладної) чи розрахунку (прибули. податків, переоцінки валюти) і зв'язані з ним проводки, що автоматично розраховуються по заданих формулах. Відповідний документ при цьому можна відразу роздрукувати на принтері. При цьому можна згодом змінити реквізити чи документа вихідні дані розрахунку (кількість відпущеного товару в накладній, погодинну ставку в розрахунку зарплати), і програма перерахує всі зв'язані з документом проводки.

4. Перенесення проводок дозволяє імпортувати дані, підготовлені в інших програмах чи створені на інших комп'ютерах. Реалізацію в комп’ютерній бухгалтерії облік та аудит біологічних активів розглянемо на прикладі обліку поточних біологічних активів.

Програмою «1С:Підприємство» передбачено ведення обліку поточних біологічних активів на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» (рис. 3.1).

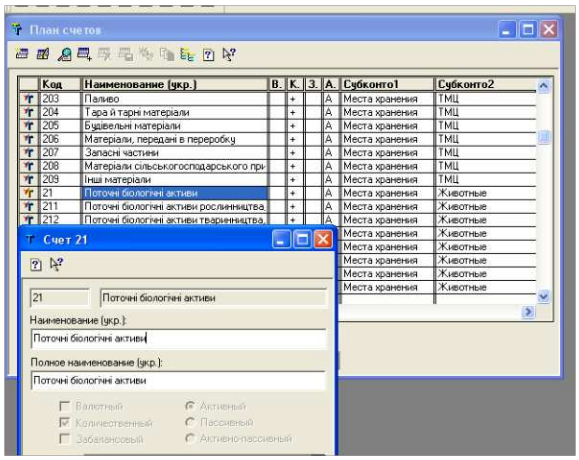


Рис. 3.1. Настройка Плану рахунків

По даному рахунку передбачено ведення аналітичного обліку в розрізі двох видів субконто «Тварини» та «Місця зберігання».

При заповненні елементу субконто «Тварини» вказується найменування тварин, планова ціна встановлена розрахунковим шляхом планова собівартість одного кілограма ваги тварин по якій відбувається рух на протязі року, рахунок обліку, ціна для приросту (рис. 3.2).

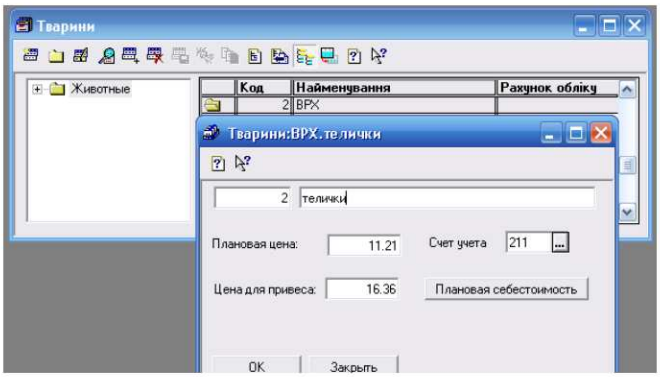


Рис. 3.2. Довідник «Тварини: ВРХ»

Для відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням тварин в

типовій конфігурації передбачений документ «Прихідна накладна, тварини (Приплід тварин)». Заповнення реквізитів екранної форми «Прихід тварин» починають з реквізитів групи «Постачальник». Поле «Вид» може приймати одне з наступних значень: «Вітчизняний постачальник», «Іноземний постачальник», «Підзвітна особа», «Приплід» або «Інше». При виборі виду відповідним чином змінюється бухгалтерський рахунок постачальника. Після цього слід вказати постачальника з довідника «Контрагенти» або «Співробітники» (якщо реєструється прихід від підзвітної особи). У реквізиті «Місце зберігання» необхідно вибрати те місце зберігання (оптовий склад, матеріально-відповідальна особа), на яке буде виконано прибуткування матеріальних цінностей.

Цей документ передбачає також можливість прибуткування тварин через підзвітну особу. Для цього слід включити опцію «Через підзвітну особу» на закладці, після чого вибрати підзвітну особу в реквізиті «Підзвітна особа» і вказати суму до закриття підзвітної суми співробітника (за замовчуванням заповниться підсумковою сумою накладної). Звернемо увагу на те, що сума до закриття підзвітної суми не може перевищувати підсумкової суми справжньої накладною. Крім того, опція «Через підзвітну особу» недоступна при валютному прибуткуванні, а також при вибраному виді торгівлі «За готівку».

Для заповнення табличної частини документа використовується довідник «Тварини». Після заповнення всіх реквізитів документу «Приплід тварин» його можна роздрукувати. Для збереження і проведення документа служить кнопка «ОК». Для реєстрації у типовій конфігурації факту переміщення тварин з одного складу на інший або з однієї матеріально-відповідальної особи на іншу призначений документ «Переміщення тварин».

Розглянемо порядок заповнення документу. У реквізитах «Звідки» і «Куди» діалогової форми документа вказуються ті місця зберігання (шляхом вибору їх з однойменного довідника) звідки і куди будуть переміщені об'єкти, перераховані в табличній частині документа.

Програма «1С:Підприємство» за допомогою звітів дозволяє здійснювати контроль поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва.

В типову конфігурацію включено набір стандартних звітів. Стандартні звіти – це цілісна система, яка дозволяє формувати одні звіти на підставі інших, деталізуючи дані звіту. Вони призначені для отримання даних за підсумками по бухгалтерських проводках в різних розрізах. Такі звіти можуть бути складені при використанні Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується в програмі, незалежно від змісту та призначення конкретних рахунків. Стандартні звіти можуть застосовуватись для отримання як узагальненої, так і детальної Інформації по будь-яких ділянках обліку.

Конфігурація дозволяє формувати наступні стандартні звіти: оборотно-сальдову відомість по рахунках і/чи субрахункам; шахматку; аналіз рахунка, що містить підсумки по кореспонденціях цього рахунка з усіма рахунками; обороти рахунка. утримуючий сальдо й оборот по дебету і кредиту рахунка й оборот з іншими рахунками за зазначені місяці чи квартали; журнал-ордер і відомість по рахунку. Для перегляду оборотів та залишків по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» за конкретним об'єктом аналітичного обліку (субконто) призначено звіт «Оборотно-сальдова відомість по рахунку».

Здійснення управлінських рішень відбувається на трьох рівнях: стратегічному, тактичному і оперативному. Кожний з цих рівнів потребує відповідного інформаційного забезпечення, яке в у мовах автоматизації діяльності підприємства реалізується засобами інформаційних технологій в обліку. Прийняття стратегічних рішень забезпечується інформаційними технологіями в стратегічних напрямах обліку, тактичних – інформаційними технологіями у фінансовому обліку, а оперативних – інформаційними технологіями в управлінському обліку. Можна використовувати звітну форму «Аналіз рахунку».

Завдяки застосуванню інформаційних технологій можлива повна автоматизація функціонування простих систем, у яких відбувається кругообіг часто повторюваної (циклічної) інформації про традиційні для підприємства факти господарської діяльності.

Повній автоматизації з певними обмеженнями підлягають оперативний (складова управлінського обліку) та частково фінансовий обліки. За результа-

тами проведеного дослідження виявлено, що визначення біологічних активів, наведені у П(С)БО 30, недостатньо характеризують їх обліково-аналітичну сутність. Це викликає низку проблем щодо обліку окремих видів біологічних активів. Обґрунтовано, що біологічні активи як об'єкт бухгалтерського обліку слід розглядати як живі рослини, тварини або інші біологічні ресурси, якими володіє суб'єкт господарської діяльності та використання яких у сільськогосподарському виробництві забезпечить економічні вигоди в майбутньому. Оцінка біологічних активів є важливою для підприємства, оскільки безпосередньо впливає на актив балансу та показники фінансового стану підприємства.

Практичні дослідження засвідчують факт формального підходу окремими сільськогосподарськими підприємствами до формування їх облікової політики. У більшості випадків існуючі накази дублюють статті, пункти і, навіть окремі розділи нормативних документів без відображення галузевих особливостей та реально-використовуваних методів обліку господарських процесів і фактів підприємства.

Звертаючись до досліджень, проведених нами у попередніх розділах роботи, можна сказати, що наказ про облікову політику не містить інформації щодо методичних засад визнання, оцінки та відображення в обліку об'єкта нашого дослідження – поточних біологічних активів рослинництва. Тому вважаємо за необхідне удосконалити такий розпорядчий документ, розробивши Витяг з наказу про облікову політику політику в частині визнання, оцінки, обліку поточних біологічних активів.

Узагальнюючи слід відмітити, що аудит поточних біологічних активів в підприємствах агропромислового виробництва має ряд особливостей, врахувати і використати які в аудиторському процесі можуть фахівці-контролери, що добре розуміють специфіку рослинницької і тваринницької галузей.

3.2. Особливості та проблемні аспекти відображення біологічних активів у звітності

З розвитком ринкових відносин та інтеграції України до світової спільноти, система бухгалтерського обліку зазнала значних змін. Держава винесла на перший план питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку і звітності, яка відповідала б міжнародним стандартам, які є найбільш уніфікованими вимогами до організації і ведення бухгалтерського обліку, що дає можливість наблизити національну систему бухгалтерського обліку до європейської та створити більш сприятливі умови для іноземних інвесторів [30, с. 114].

Сьогодні Україна прагне стати членом Європейського Союзу. Але процес набуття статусу країни-члену Євросоюзу вимагає перегляду всього чинного законодавства, удосконалення системи обліку, звітності. У зв'язку з цим 18 березня 2004 року було затверджено Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629. Цим Законом було визначено обов'язковість безпосереднього застосування підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Велику роль у процесі розробки методології бухгалтерського обліку відіграла Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Федерацією було перекладено та видано української мовою Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), посібників бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами. Задля сприяння процесові складання фінансової звітності за вимогами МСБО членами Федерації було розроблено методику трансформації фінансової звітності відповідно до МСБО.

Форми звітності, розроблені в Україні за принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності, розкривають інформацію про склад активів, структуру зобов'язань та власного капіталу, отримані доходи і понесені витрати, фінансові результати, рух грошових коштів тощо. Проте науковий аналіз змісту та структури фінансової звітності свідчить про необхідність вирішення ряду

питань, пов'язаних із недосконалістю методичних підходів до формування окремих показників, їх неузгодженістю та відсутністю даних аналітичного характеру, що призводить до необ'єктивності звітної інформації й ускладнює прийняття управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. В першу чергу це стосується порядку відображення біологічних активів у фінансовій звітності підприємства. Мова йде про тривалу процедуру оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, порядок визначення доходів та витрат і відповідно відображення результатів діяльності у звітності.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» хоч і містить основні принципи визначення фінансового результату сільськогосподарської діяльності, проте загальна методика визначення фінансових результатів не сформована та не зовсім відповідає реальній моделі ринкової економіки в країні. Адже фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації сільськогосподарської продукції, а відразу після її одержання від виробництва. У всіх же інших галузях економіки фінансовий результат визначається на стадії реалізації, а не виробництва продукції. Крім того, існують вагомі суперечності між П(С)БО 30 та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку аграрними формуваннями, зокрема з методикою калькулювання собівартості продукції агроформувань відповідно до Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції №1315.

Вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінювання активів за справедливою вартістю на основі ринкових цін є не зовсім обґрунтованими, тому що певною мірою вони суперечать теоретичним основам бухгалтерського обліку й нормам статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з якою для переважної більшості сільськогосподарських підприємств пріоритетним є оцінювання активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто принципу історичної (фактичної) собівартості. У той же час у Концептуальних положеннях Міжнародних стандартів фінансової звітності наголошується на найширшому використанні оцінки за

первісною вартістю.

Оприбутковуючи на баланс сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю та порівнюючи її із собівартістю у підприємства виникає, так би мовити «віртуальний» дохід, який необґрунтований жодними економічними законами та суперечить принципам бухгалтерського обліку і звітності в Україні, а саме: історичної (фактичної) собівартості та обачності.

Більшість сільськогосподарських підприємств сьогодні не дотримуються вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», а саме не здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю і не визначають доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. З іншої сторони, при дотриманні вимог національного стандарту в результаті визначення фінансового результату сільськогосподарські підприємства включають не підкріплені виручкою доходи, у загальну суму чистого прибутку, тобто доходи від «переоцінки» біологічних активів, що призводить до протиріч, які негативно впивають на достовірність відображення інформації у звітності.

Вирішення даних проблем змусили нас шукати нові шляхи виходу з даної ситуації. В попередніх наших працях ми пропонуємо нову методику оцінки та переоцінки біологічних активів, що дає змогу оцінювати біологічні активи за собівартістю їх придбання і вирощування та відображати їх переоцінку у складі додаткового капіталу. Сільськогосподарські підприємства складають Звіт про фінансові результати, виходячи із результатів виробничої діяльності. Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» на дату балансу такі підприємства повинні оцінювати поточні біологічні активи за справедливою вартістю із списанням різниці між справедливою вартістю і витратами на їх вирощування на витрати або доходи іншої операційної діяльності.

Аналогічно визначають в обліку фінансові результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, що суперечить визначенню основної діяльності, а отже і порядку розрахунку фінансових результатів від основної діяльності. Операції з переоцінки поточних біологічних активів та первісного

визнання сільськогосподарської продукції відбуваються за результатами процесу виробництва, а отже повинні формувати фінансовий результат основної діяльності, а не іншої операційної діяльності, як рекомендується відображати згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Тому ми пропонуємо відмінити 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», оскільки, як нами було вже зазначено, ніякого доходу чи збитку при застосуванні справедливої вартості до оцінки біологічних активів не виникає. В результаті цього пропонуємо результати переоцінки відображати на рахунку 42 «Додатковий капітал».

У зв'язку з цим невідкладного вирішення потребує питання відображення даної інформації у звітності сільськогосподарських підприємств, а саме у Звіті про фінансові результати, Звіті про власний капітал та Примітках до фінансової звітності зокрема. Нове розкриття інформації про переоцінку біологічних активів на підприємстві пропонуємо формувати у Звіті про фінансові результати, форму якого зазначено в таблиці 3.4.

За нової методики переоцінки в статтях 2120 «Інші операційні доходи» та 2180 «Інші операційні витрати» змінюється інформація що в них відображається, а статті 2121 «Дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції» та 2181 «Витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції» втрачають свою значимість, тому, що інформація що відображається в них є тотожною інформації що відображається в статтях 2120 та 2180. Вважаємо, що сформована доповнена інформація у звіті буде сприяти отриманню достовірної, правдивої інформації щодо біологічних активів на підприємстві, їх вартості та кількості.

Таблиця 3.2

Запропонований порядок відображення інформації про біологічні активи (БА) у Звіті про фінансові результати

Діючий порядок за П(С)БО 30			Запропонований порядок		
Стаття	**Код**	**Інформація, що відображ.**	**Стаття**	**Код**	**Інформація, що відображ.**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Виручка від реалізації с/г продукції, поточних та додаткових БА	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Виручка від реалізації с/г продукції, поточних та додаткових БА
Собівартість реалізованої продукції	2050	Собівартість реалізованої продукції та додаткових біологічних активів	Собівартість реалізованої продукції	2050	Собівартість реалізованої продукції та додаткових біологічних активів
Інші операційні доходи	2120	Дохід від первісного визнання БА і с/г продукції та дохід від зміни вартості БА	Інші операційні доходи	2120	Дохід від первісного визнання БА і с/г продукції
Дохід від первісного визнання БА та с/г продукції	2121	Виділення (із р. 2120) доходу від первісного визнання БА і с/г продукції одержаних внаслідок с/г діяльності	-	-	-
Інші операційні витрати	2180	Витрати від первісного визнання БА і с/г продукції та витрати від зміни вартості БА	Інші операційні витрати	2180	Витрати від первісного визнання БА і с/г продукції
Витрати від первісного визнання БА та с/г продукції	2181	Виділення (із р. 2180) витрат від первісного визнання БА і с/г продукції одержаних внаслідок с/г діяльності	-	-	-
Інші доходи	2240	Доходи від реалізації довгострокових БА, які оцінені за первісною вартістю	Інші доходи	2240	Доходи від реалізації довгострокових БА, які оцінені за первісною вартістю
Інші витрати	2270	Витрати пов'язані з уцінкою та собівартість реалізованих довгострокових БА які оцінені за первісною вартістю, а також витрати пов'язані із ліквідацією ДБА	Інші витрати	2270	Витрати пов'язані з уцінкою та собівартість реалізованих довгострокових БА які оцінені за первісною вартістю, а також витрати пов'язані із ліквідацією ДБА

Джерело: [30, с. 114]

Поряд з цим, запропоновані нами раніше зміни у складі аналітичного обліку біологічних активів, а саме, відображення результатів їх переоцінки на рахунку 42 «Додатковий капітал» (4231 «Дооцінка біологічних активів в результаті переоцінки») призводять до змін у П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» та

структури самого звіту.

Таблиця 3.3

Запропонований порядок формування інформації про біологічні активи у Звіті про власний капітал

Стаття	Код	Інформація, що відображається
1	**2**	**3**
Залишок на початок року	4000	Суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства відповідно на початок звітного періоду
Зміна облікової політики	4005	Суми коригувань у зв'язку зі зміною облікової політики
Виправлення суттєвих помилок	4010	Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітного року
Інші зміни	4090	Мають відображатися всі ті суми коригувань, які мали місце після звітної дати й упливають на розмір власного капіталу, та не відображаються у рядках 4005 та 4010
Скоригований залишок	4095	Відображається залишок власного капіталу на початок року після внесення відповідних коригувань
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	Сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	Відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460 Звіту).
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	Додаткова стаття Звіту Сума дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112	Додаткова стаття Звіту. Сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування в порядку, визначеному ПСБО 13
Накопичені курсові різниці	4113	Додаткова стаття Звіту. Сума курсових різниць, які відповідно до ПСБО 21 відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114	Додаткова стаття Звіту. Частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у які ведеться за методом участі в капіталі
Дооцінка (уцінка) біологічних активів	4115	Додаткова стаття Звіту. Наводяться дані, які відображають збільшення (зменшення) власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату
Інший сукупний дохід	4116	Додаткова стаття Звіту. Сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений до інших статей.

Джерело: [30, с. 116]

Так, як переоцінка біологічних активів може призвести до збільшення чи зменшення додаткового капіталу, що впливає на розмір власного капіталу, ми пропонуємо доповнити структуру Звіту про власний капітал відповідною статтею. Оскільки один з основних принципів звітності є принцип відповідності, тому, якщо в балансі буде змінюватись стаття «Додатковий капітал» на відпо-

відну суму, то на таку ж суму змінюється власний капітал у Звіті про власний капітал (табл. 3.3).

Коваль О.В. вважає за доцільне у Звіті про власний капітал додати статтю 4115 «Дооцінка (уцінка) біологічних активів» де будуть наводитися дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки біологічних активів на певну дату [30, с. 116]. Разом з тим пропонує залишити оцінку біологічних активів за фактичною собівартістю, як можливий альтернативний варіант. Це дозволить бухгалтерам здійснювати оцінку БА без перекручувань, при виникненні різних ситуацій (наприклад, при відсутності цін на активному ринку, або при неможливості їх отримати).

Основна інформація про біологічні активи та сільськогосподарську продукцію слугує для формування Форми 1 «Баланс», Форми 2 «Звіт про фінансові результати» та Форми 4 «Звіт про власний капітал». Досить детальна інформація щодо цих об'єктів обліку відображається і у Примітках до фінансової звітності. 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. Вважаємо за доцільне запропоновані зміни у Формі 2 «Звіт про фінансові результати» та Формі 4 «Звіт про власний капітал» обов'язково відображати й у примітках. Це ще раз підтверджує необхідність деталізації обліку за аналітичними рахунками по видах та групах біологічних активів і сільськогосподарського виробництва з орієнтацією на вихід продукції.

Відображення зміни вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу дає можливість показувати реальну ситуацію з їх вартістю. Додатко-

вий капітал відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку буде, з одного боку, сприяти задоволенню інтересів різних господарських суб'єктів, а з іншого – посилить достовірність фінансової звітності підприємств.

Висновок до розділу 3.

У контексті економічних змін та інтеграції України до світової спільноти система бухгалтерського обліку відзначилася суттєвими трансформаціями. Зусилля держави спрямовані на розробку та впровадження методології бухгалтерського обліку і звітності, що відповідає міжнародним стандартам. Це сприяє уніфікації вимог та наближенню національної системи бухгалтерського обліку до європейської, сприяючи створенню сприятливих умов для іноземних інвесторів.

Аналіз змісту та структури фінансової звітності свідчить про необхідність вдосконалення методичних підходів та узгодження окремих показників для забезпечення об'єктивності та зрозумілості інформації. Особлива увага зосереджена на питаннях бухгалтерського обліку біологічних активів, що вимагає розробки чітких та узгоджених методик.

Норми П(С)БО 30 "Біологічні активи" представляють виклики, оскільки вони визначають фінансовий результат на етапі виробництва, що може суперечити практиці інших секторів економіки та потребам ринкової моделі. Зокрема, питання оцінювання за справедливою вартістю та використання принципів ринкових цін викликають обґрунтовані сумніви. Розглядаються альтернативні методики оцінки, що базуються на історичних витратах, які можуть більш точно відображати реальну вартість активів.

У цілому, у контексті євроінтеграції та розвитку ринкових відносин, постає необхідність подальших досліджень та удосконалення бухгалтерської методології для забезпечення не лише відповідності міжнародним стандартам, але й врахування специфіки національного економічного контексту.

РОЗДІЛ 4
ІНТЕРАКТИВНЕ НАВЧАННЯ ПІД ЧАС ОСВІТНЬОГО ПРОЦЕСУ

4.1. Методи викладання при інтерактивному навчанні

Глибока модернізація виробництва в Україні, перехід на інноваційні технології, ставить нові завдання перед навчальними закладами III–IV рівня акредитації – здійснювати підготовку висококваліфікованих інженерних кадрів, що відповідають сучасним вимогам, здатних проводити наукові дослідження, проектувати, управляти і підтримувати складні технологічні процеси. Нові завдання в освіті вимагають не тільки зміну змісту предметів, що вивчаються, а й інноваційних форм і методів в організації навчального процесу.

Парадигма сучасної освіти – навчити студента працювати з новою інформацією, постійно оновлювати свої знання. Адже робота будь-якого сучасного фахівця – це безперервний пошук знань, вміння ефективно застосовувати їх у своїй повсякденній діяльності. Відповідно до цього багато дослідників пов'язують інновації в освіті з інтерактивними методами навчання.

Поняття «інтерактивний» походить від англійського слова «inter» – взаємний, «act» – діяти; інтерактивний метод навчання можна тлумачити, як здатність взаємодіяти, або перебувати в режимі бесіди, діалогу з будь-ким. Інтерактивний метод навчання – це метод, що пропонує взаємодія між викладачами та студентами в режимі діалогу або бесіди. Основними завданнями інтерактивних методів навчання є: спонукання і підвищення інтересу студента до навчання. Підвищення ефективності засвоєння навчального матеріалу. Надання студентам можливості самостійного пошуку навчальної інформації, шляхів і варіантів вирішення поставленої навчальної та наукової задачі. При постановці навчального завдання викладач може передбачити два варіанти знаходження шляхів вирішення: перше – вибір з готових відповідей, друге – самостійне і обґрунтоване рішення задачі. Встановлення взаємодії між студентами під час освітнього процесу, формування навичок роботи в колективі, команді, групі і тощо, пова-

ги і терпимості до іншої точки зору, дотримання права на свободу слова і повагу гідності інших учасників освітнього процесу. Формування у студентів вміння висловлювати і відстоювати власну думку, аргументувати його. Формування і розвиток необхідних життєвих і професійних навичок.

Формування усвідомленої компетенції студентів. Використання інтерактивних форм навчання значно змінює роль викладача в освітньому процесі, він перестає бути центральною фігурою, а стає регулятором процесу. Завдання викладача полягає в підготовці ефективних інтерактивних навчальних завдань, формулюванні питань і тем для обговорення зі студентами та між студентами, здійснення консультацій, здійснення контролю за виконанням наміченого плану. В процесі навчання викладач і студенти вступають в комунікацію між собою, спільно здійснюють рішення навчальних завдань і питань, долають конфлікти, знаходять спільні точку дотику, йдуть на компроміси.

Все це на увазі інтерактивні форми навчання. Види методів інтерактивного навчання: мозковий штурм; метод проектів, ділові ігри, круглий стіл, акваріум, BarCamp або антиконференція, ПОПС-формулу, дерево рішень. Мозковий штурм – представлений потоком питань і відповідей на них, або пропозицій по конкретній темі. Аналіз правильності або неправильності пропозицій і відповідей здійснюється після проведення штурму. В аналізі беруть участь в основному студенти, викладач лише коригує і спрямовує. Порівняльні діаграми, кластери і пазли. Суть даного методу полягає в тому, що студенти займаються пошуком вирішення ключових проблем по поставленої викладачем мінітемі. Інтерактивне заняття з використанням ІКТ аудіо- та відеоматеріалів. Викладачем підбираються, або самостійно складаються тестові завдання в онлайн-режимі, здійснюється робота з електронними навчальними програмами, сайтами і т. ін.

Круглий стіл, проведений у формі дебатів або дискусії – груповий вид методу, який передбачає колективне обговорення і пошук вирішення поставленої проблеми. Здійснюється шляхом висловлення ідей, думок, припущень і тощо. Ділові ігри (імітаційні, ямковий, рольові тощо). Один з найбільш популяр-

них методів інтерактивного навчання. В процесі гри студенти грають певні ролі, відповідно до поставленої ситуації. Акваріум – є одним із різновидів ділової гри. За своїм змістом і проведення нагадує реаліті-шоу.

Суть полягає в тому, що викладач задає певну проблемну ситуацію, 2-3 учасника її обіграють, інші спостерігають і аналізують. Аналізу піддаються не тільки дії, а й ті варіанти, які були запропоновані для вирішення проблеми. Метод проектів. Даний метод передбачає самостійну підготовку проекту, з певної теми, і його подальший захист перед іншими студентами. BarCamp, або антиконференція. Суть його в тому, що кожен стає не тільки учасником, але і організатором конференції. Всі учасники виступають з новими ідеями, презентаціями, пропозиціями по заданій темі. Далі відбувається пошук найцікавіших ідей і їх загальне обговорення.

До інтерактивним методам навчання також відносять побудову шкали думок, ПОПС-формулу, дерево рішень, кейс-метод (case study); тренінги та багато інших. Інтерактивні методи характеризуються: вимушеною активністю мислення того, хто навчається (примусової активацією); забезпеченням постійного залучення студента в навчальний процес; підвищеним ступенем мотивації та емоційної участі; самостійним виробленням рішення; постійною взаємодією студента і викладача.

На відміну від традиційних форм навчання, при яких інформація йде в одному напрямку від викладача до студента за схемою – «послухай», «запам'ятай», «відтвори», де студент виступає всього лише в ролі пасивного слухача, інтерактивна подача матеріалу стимулює студента до активної участі в навчальному процесі. Повідомляти важливу інформацію і одночасно залучати до роботи учнів – це один з ефективних прийомів інтерактивного навчання, як показує практика, студент швидше засвоїть відомості з тих питань, які йому спочатку запропонували обдумати і обговорити.

Інтерактивне навчання формує в учнів не тільки знання – репродукції, а й уміння і потребу застосовувати ці знання для аналізу, оцінки та прийняття рішення. При цьому інтерактивні методи орієнтовані на більш широку взаємодію

студента не тільки з викладачем, але студентів один з одним; при інтерактивному методі викладач розробляє форму організації пізнавальної діяльності на занятті, створює психолого-педагогічні умови, при яких здійснюється взаємодія всіх учасників пізнавального процесу. Ці методи навчання, особистісно-орієнтовані розвиваючі технології, успішно застосовуються. Основний акцент в сучасній системі вищої професійної освіти в Болонському процесе робиться на самостійну, тобто активну роботу студента, студента-дослідника. Головне в роботі викладача навчити студента працювати самостійно, дати йому якомога більше свободи. Фахівці цілком справедливо вважають, що «цілі навчання перетворяться в цілі вивчення тільки після того, як учні почнуть сприймати їх як свої власні».

Інтерактивне навчання включає в себе різні форми і методи організації навчального процесу. З усіх інтерактивних методик особливою увагою в німецьких вузах користуються робота в групі, робота над проектом, оскільки вони пов'язані з груповою взаємодією всіх учасників і з емоційної включеністю і активністю кожного студента в процесі роботи. Саме ці методики, дозволяють формувати у студентів такі навички як: здатність спільного вирішення проблем; здатність спільного виконання поставлених завдань; здатність до спільного розпізнання, опрацювання та застосування знань, фактів, основних положень, взаємозв'язків і структур; здатність до взаємодії і кооперації; комунікаційна здатність; здатність працювати в групі; здатність до вирішення конфліктів і напружених ситуацій в групі. Все це необхідно враховувати при підготовці майбутніх інженерів. Необхідними якостями сучасного інженера є вміння грамотно і цілеспрямовано взаємодіяти з іншими людьми, розбиратися в людях, приймати рішення в складних ситуаціях, володіти психологічними прийомами спілкування.

Сьогодні інженерна діяльність передбачає не тільки взаємодії з технікою, а й значною мірою з людьми; інженер – це професія соціотехнічна – 50 % його роботи припадає на техніку, 50% – на взаємодію з іншими людьми. Роботу в групі, роботу над проектом педагоги Болонського процесу рекомендують ви-

користовувати в тому випадку, якщо необхідно вирішити проблему, з якою важко впоратися індивідуально. Для найбільшої ефективності використання подібного методу в навчальному процесі в таких групах має бути не більше 10 чоловік, бажано формувати їх з урахуванням різного рівня підготовки студентів, включаючи сильних студентів, середніх і слабких; в різноманітних групах стимулюється творче мислення й інтенсивний обмін ідеями. Навчання в малих групах дає можливість всім студентам, в тому числі і сором'язливим, активно брати участь в роботі, вільно висловлювати свою точку зору.

Основне завдання викладача, не так оцінити роботу групи, скільки грамотно її спланувати і організувати; тут важливі не стільки знання викладача, скільки його здатності до групової роботи. Корисно якомога довше зберігати стабільний склад групи для того, щоб студенти могли досягти майстерності в груповій роботі. Після закінчення групової роботи, її результати повинні бути представлені іншим групам, при цьому можна використовувати плакати, таблиці, схеми і тощо, найчастіше це робиться у вигляді презентації, від групи може виступити або один, або кілька осіб.

Якщо якась група не впоралося із завданням, то викладач повинен пояснити, чому це сталося, чому не вийшов той результат, який був запланований на початку роботи. При цьому викладач не оцінює, а тільки описує сам процес групової роботи, як негативні, так і позитивні моменти. Робота в групі повинна проводитися протягом усього семестру. Впровадження інтерактивних методів навчання в навчальний процес дозволяє виробляти у студента вміння орієнтуватися в нестандартних умовах, аналізувати виникаючі проблеми, самостійно розробляти і реалізувати управлінські рішення, що в кінцевому підсумку дозволяє істотно підвищити рівень і якість професійної підготовки в цілому.

Створені умови засобами інтерактивних методів навчання сприятливо позначаються на продуктивності освітнього процесу, дозволяють студентам отримувати знання, вміння і навички в комфортних психологічних умовах, а також створюють базу для подальшого вирішення проблем з працевлаштування після закінчення ЗВО. Схема інтерактивних методів навчання будується на

схемах взаємодії «педагог – студенти» та «студенти – студенти». Дані схеми мають на увазі, що взаємодії між студентами сприяє підвищенню навчальної мотивації, прояву ініціативності в процесі навчання. Мета інтерактивних методів навчання – створення максимально комфортних умов, при яких студент буде відчувати свою успішність та інтелектуальну спроможність.

Всі інтерактивні методи навчання покликані вирішувати головне завдання – навчити студента вчитися! Істина не повинна підноситься в готовому вигляді, необхідно розвивати критичне мислення, засноване на аналізі ситуації, самостійному пошуку інформації, побудова логічного ланцюжка і прийняття зваженого і аргументованого рішення.

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Витрати підприємства: сутність, види та процес формування»

Мета вивчення теми: класифікувати витрати за різними ознаками і використовувати набуті знання для складання фінансової звітності, прийняття рішень та контролю за їх виконанням.

ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ

1. Сутність категорії «витрати»
2. Класифікація витрат для цілей управління
3. Групування витрат за економічними елементами
4. Адміністративні витрати
5. Витрати на збут
6. Операційні витрати, не пов’язані з виробничою діяльністю
7. Витрати підприємства не пов’язані з операційною діяльністю

Методичні рекомендації щодо підготовки до практичного заняття

Для обговорення теоретичного матеріалу здобувачі освіти повинні опрацювати лекційний матеріал і знати відповіді на питання:

1. Визначіть економічну сутність категорії «витрати».

2. Поясніть поділ витрат за економічними елементами.

3. За якими ознаками вивчається структура витрат і в чому її практичне значення?

4. Які витрати відносять до операційних витрат?

5. Назвіть витрати, що не пов’язані з операційною діяльністю підприємства.

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Витрати підприємства поділяються на прямі та непрямі за:

а) економічним характером витрат;

б) ступенем їх однорідності;

в) способом перенесення вартості на продукцію;

г) за доцільністю використання;

д) реакцією витрат на зміну обсягу виробництва.

2. За якою ознакою витрати підприємства розподіляють на постійні та змінні?

а) за економічним характером витрат;

б) за ступенем впливу обсягів виробництва;

в) залежно від об’єкта калькулювання витрат;

г) за характером віднесення на об’єкт калькулювання витрат;

д) залежно від масштабів реалізації.

3. Витрати, загальна сума яких за певний час залежить від обсягу виготовленої продукції, називаються:

а) змінними;

б) постійними;

в) прямими;

г) продуктивними;

д) непрямими.

4. Вкажіть витрати, що не залежать від обсягу виробництва:

а) валові;

б) змінні;

в) граничні;

г) прямі;

д) постійні.

5. До прямих витрат не відноситься:

а) витрати на утримування і експлуатацію устаткування;

б) матеріальні витрати; в) витрати на оплату праці;

г) відрахування на соціальне страхування;

д) втрати від браку.

6. Від обсягу виробництва не залежать:

а) сумарні (загальні) витрати;

б) валові витрати;

в) постійні витрати;

г) середні валові витрати;

д) правильної відповіді немає.

7. Витрати операційної діяльності включають:

а) собівартість реалізованої продукції;

б) адміністративні витрати;

в) витрати на збут;

г) інші операційні витрати;

д) всі відповіді правильні.

8. Що із нижченаведеного включається до витрат на збут?

а) витрати на передпродажну підготовку, сертифікацію, витрати на утримання основних фондів, що обслуговують процес збуту;

б) вартість сировини і матеріалів, витрати на дослідження та впровадження у виробництво нової продукції;

в) амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів;

г) заробітна плата адміністративного персоналу;

д) витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення.

9. До адміністративних витрат не відносять:

а) загальні корпоративні витрати;

б) витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством;

в) витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського використання, винагороди за професійні послуги;

г) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

д) витрати на зв'язок.

10. Витрати, що характеризують ресурси, використані в процесах безпосереднього обслуговування і управління основними процесами виготовлення продукції відносяться до:

а) виробничих;

б) простих;

в) комплексних;

г) невиробничих;

д) накладних.

11. Загальновиробничі витрати – це:

а) усі види виплат підприємства постачальникам за ті ресурси, що були використані;

б) грошові платежі постачальникам ресурсів: оплату сировини, палива, заробітну плату, амортизаційні відрахування;

в) витрати на виробництво продукції;

г) витрати пов’язані з організацією виробництва у цехах і дільницях;

д) немає правильної відповіді.

12. До групування витрат за економічними елементами не відносяться витрати на:

а) паливо та енергію на технологічні цілі;

б) основну заробітну плату виробничих робітників;

в) амортизацію основних фондів;

г) витрати на підготовку та освоєння виробництва;

д) додаткову заробітну плату виробничих робітників.

13. До прямих належать витрати, які:

а) здійснюються регулярно;

б) є постійними;

в) безпосередньо відносяться на окремі види виробів;

г) не залежать від номенклатури продукції;

д) обчислюються за встановленими нормами.

14. До непрямих належать витрати, які:

а) здійснюються періодично;

б) змінюються в часі;

в) залежать від номенклатури продукції;

г) не відносяться безпосередньо на окремі види виробів у багатопродуктовому виробництві;

д) обчислюються на основі їх динаміки за минулі періоди.

15. Які з перерахованих витрат не є безпосередньо витратами підприємства:

а) витрати на оплату праці;

б) транспортні витрати;

в) відрахування на соціальне страхування;

г) витрати на тару.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ

Завдання 1.

За даними наведеними нижче, здійснити класифікацію витрат ПП «Мрія» за такими ознаками:

1) за включенням до собівартості продукції (витрати на продукцію, витрати періоду);

2) за способом віднесення на собівартість продукції (прямі і непрямі);

3) за характером зміни витрат залежно від зміни фактора витрат (змінні і постійні);

4) за економічними елементами;

5) за статтями калькуляції.

Дані для виконання завдання: ПП «Мрія» виготовляє жіночий одяг за індивідуальними замовленнями.

У липні поточного року виготовлено 500 суконь, при цьому підприємство мало такі витрати: тканина – 75000 грн.; ґудзики – 2450 грн.; нитки – 2200 грн.; заробітна плата швачок – 18000 грн.; заробітна плата наладжувальника обладнання – 4800 грн.; заробітна плата директора та головного бухгалтера – 15540 грн.; заробітна плата менеджера з продажу – 6420 грн.; знос спеціального інструменту – 990 грн.; амортизація швейних машин – 2230 грн.; амортизація будівлі цеху – 1165 грн.; оренда офісу – 5000 грн.; канцелярські витрати – 800 грн.; витрати на доставку готової продукції споживачам – 2900 грн.; електроенергія, спожита обладнанням (швейними машинами) – 1700 грн.; відрахування на соціальне страхування згідно чинного законодавства – ?

Завдання 2.

У першому кварталі змінні витрат на 1 виріб складали 95 грн., ціна одиниці продукції – 125 грн., загальні постійні витрати 1000 тис. грн. у другому кварталі ціни на сировину зросли на 10 %, що призвело до зростання змінних витрат також на 10 %. Визначте, як зміна цін на сировину вплине на критичний випуск продукції.

Висновок до розділу 4.

Завершення глибокої модернізації виробництва в Україні та перехід до інноваційних технологій визначають нові виклики для вищої освіти. Сучасна парадигма освіти ставить перед собою завдання навчати студентів працювати з новою інформацією та постійно оновлювати свої знання. Робота сучасного фахівця вимагає безперервного пошуку знань і їх ефективного застосування в повсякденній діяльності. Тому інновації в освіті часто асоціюються з інтерактивними методами навчання.

Поняття "інтерактивний" визначається як здатність взаємодіяти і перебувати в режимі діалогу чи бесіди. Інтерактивний метод навчання передбачає взаємодію між викладачами та студентами у формі діалогу або бесіди. Основні завдання інтерактивних методів включають стимулювання інтересу студентів до навчання, підвищення ефективності засвоєння матеріалу, надання можливості самостійного пошуку інформації та розв'язання завдань.

Використання інтерактивних форм навчання змінює роль викладача, який стає регулятором процесу, а не центральною фігурою. Викладач підготовлює ефективні інтерактивні завдання, сприяє комунікації між студентами, спільному вирішенню завдань та доланню конфліктів.

В ході реалізації практичного заняття студенти мають змогу систематизувати свої знання щодо сутності витрат, ознайомитися з різновидами витрат та детально розібратися в процесі їх формування на підприємстві. Важливим аспектом є поглиблення розуміння студентами взаємозв'язку між різними категоріями витрат та їх впливом на фінансовий стан підприємства.

Отже, розробка та впровадження практичного заняття сприяє формуванню компетентностей студентів у галузі управління витратами підприємства. Подальше вдосконалення методології таких занять може стати основою для подальших наукових досліджень та розвитку відповідних педагогічних підходів у вищій освіті.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Відповідно, біологічним активом може бути визнана будь-яка рослина або тварина, на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства.

В ході дослідження зроблено наступні висновки і внести пропозиції:

1. Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю може застосовуватися в управлінському обліку підприємства для відображення їхньої вартості на дату балансу або визначення ринкової вартості для потреб адміністрації підприємства або його власників. У фінансовому обліку слід застосовувати оцінку виключно за первісною вартістю, яка відображає фактичні витрати на придбання або створення відповідних об’єктів. Із необхідністю застосування справедливої вартості як методу оцінки біо-логічних активів та сільськогосподарської продукції тісно пов’язане питання формування в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів підприємство унаслідок здійснення сільськогосподарської діяльності отримує доходи або витрати. Їх визначають шляхом порівняння суми фактичних витрат на біологічні перетворення та справедливої вартості сільськогосподарської продукції, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу (п. 7.1). Отримані доходи відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 710), а визначені витрати – у складі інших операційних витрат (субрахунок 940).

2. Вважаємо, що упровадження нового галузевого стандарту зумовлює формування принципово нових методологічних засад обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на ринковій вартості активів, визначенні фінансових результатів діяльності протягом господарського циклу. Згідно з цим стандартом на кожну дату складання балансу біологічні активи необхідно переоцінювати за справедливою вартістю. Така оцінка дає можливість відобразити ре-

альні показники фінансової звітності, які використовуються при отриманні сільськогосподарськими підприємствами інвестицій і кредитів банків.

3. Собівартість реалізованих біологічних активів, яка також обліковується за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості без витрат на місці продажу на останню дату складання балансу, по тій вартості, за якою вони відображені в обліку на дату реалізації.

4. Усесторонній аналіз діяльності більшості сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, надав можливість оцінити ефективність такого виробництва, виявити так звані «слабкі місця» та на базі цього розробити конкретні шляхи удосконалення облікового процесу та оптимізації виробництва продукції рослинництва загалом. Так за результатами дослідження було запропоновано класифікувати активи рослинництва за різними ознаками, що сприятиме полегшенню аналізу руху активів за окремими об’єктами обліку, визначенню об’єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Адже запропонована класифікація дозволить детально розподілити наявні на підприємстві види рослин за допомогою їх ретельного розподілу на підвиди та додаткової аналітики через відкриття субрахунків четвертого і п’ятого порядку.

5. Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів запропоновано механізм оптимізації обліку біологічних активів рослинництва, який містить головні етапи, мету, об’єкти, види та показники їх економічного аналізу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Гнатишин Л., Прокопишин О., Малецька О. Специфіка побудови системи обліку у тваринництві. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2019. № 26. С. 81-86

2. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. *Київ: "Юр-Агро-Веста*", 2006. С. 21–23.

3. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. *Облік та фінанси в АПК*. 2006. №11. С. 87-90.

4. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Серія Економіка. Вип. 1(3). С. 201–206. URL: https://msu.edu.ua/visn/wp-content/uploads/2015/10/13-2015-35.pdf (дата звернення: 03.07.2019).

5. Гончаренко Н. В. Організаційно-методичні засади обліку витрат перехідного періоду в органічному рослинництві. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 16-22

6. Грибовська Ю. М., Ходаківська Л. О., Кононенко Ж. А. Облік довгострокових біологічних активів рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 12. С. 83-88

7. Дерій В.А. Облік, контроль і аналіз в системі управління біологічними активами. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2014. № 4(44). С. 144–149.URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/18802/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9%20%D0%92_%D0%90_2014_4%2844%29.pdf (дата звернення: 01.07.2019).

8. Єрмолаєва М. В. Облік сільськогосподарської діяльності та біологічних активів: актуальні питання теорії та практики. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління*. 2019. Т. 30(69), № 4(1). С. 128-133.

9. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. *Київ: ННЦ ІАЕ*, 2009. 648 с.

10. Ібатуллін М. І. Організаційно-методичні підходи удосконалення статистичного обліку в тваринництві. *Інноваційна економіка*. 2016. № 1-2. С. 235-239

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291

12. Іщенко Я.П., Мельник О.С Спільна діяльність як економічний важіль збільшення обсягів вирощування біологічних активів та виробництва сільськогосподарської продукції в рибництві. Електронне наукове фахове видання «*Ефективна економіка*». 2020. №1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7601

13. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік 1: підручник Вінниця: *Видавництво ФОП Кушнір Ю. В*. 2020. 496 с.

14. Кабак І. А. Організаційно-методичні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва продукції рослинництва на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2017. № 1

15. Канцедал Н. А. Інституціональний підхід до формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 44-55

16. Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Дискусійні аспекти інтеграції наукових підходів щодо обліку біологічних активів у практику діяльності господарюючих суб'єктів. 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. С. 111–129. URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/handle/123456789/390 (дата звернення: 01.08.2019).

17. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до ПСБО 30 “Біологічні активи”. *Облік і фінанси АПК*. № 11. 2006. С. 91-95

18. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об’єктів обліку та контролю. *Гло-бальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 23. С. 622–626. URL: http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf (дата звернення: 01.07.2019).

19. Кисла О.А. Визначення та облік фінансових результатів від первісного визнання та реалізації біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: http://magazine.faaf.org.ua/viznachennya-ta-oblik-finansovih-rezultativ-vid-pervisnogo-viznannya-ta-realizacii-biologichnih-aktiviv-i-silskogospodarskoi-produkcii.html

20. Китайчук Т. Г. Склад та оцінка біологічних активів згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 "Біологічні активи". *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 5. С. 176-184

21. Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 1. С. 103-107

22. Коваль О. В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2019. - № 1. - С. 112-121.

23. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №1. С. 112-121.

24. Коваль О.В. Облік генно-модифікованих біологічних активів. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. №4 с.118-128.

25. Костякова А. А. Методи обліку витрат у рослинництві. *Облік і фінанси*. 2017. № 2. С. 13-20

26. Кравченко М. В., Вільхова Т. В. Економічний зміст і завдання об-

ліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3. С. 280-285

27. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2016. № 4. С. 32-37.

28. Лепетан І.М. Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор. *Агросвіт*. 2019. № 12. С. 28-38.

29. Міжнародний стандарт фінансової звітності № 41 «Сільське господарство». URL: http://prou4ot. info. (дата звернення: 1.10.2019 р.).

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

31. Облікова політика підприємства: навч. посіб. під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. *К. : Юр-Агро-Веста*, 2007. 326 с.

32. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 6. С. 24-33

33. Одношевна О. О., Якубенко Ю. Л. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 23(1). С. 183-188

34. Остапенко Т.М. Сучасний механізм нівелювання положень стандарту бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 17. С. 849–853. URL: http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/273/1/171.pdf (дата звернення: 06.08.2020).

35. Остапчук С. М., Царук Н. Г. Облік водних, земельних та біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника . *Облік і фінанси*. 2019. № 2. С. 36-47

36. Палюх М. С., Брик М. М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. № 9-10. С. 197-203

37. Панченко О. Д. Big Data як основа інформаційного забезпечення реалізації аналітичної функції управлінського обліку в рослинництві. *Бізнес-навігатор*. 2020. Вип. 2. С. 115-119

38. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 6 (73). С. 115-118

39. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 8 (75). С. 71-76

40. Пересада О. В. Особливості організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"* . 2018. № 2(2). С. 35-38

41. Пилипенко К. А., Бендас Ю. С., Арутюнова О. А. Оцінка та визнання довгострокових біологічних активів у вітчизняній та міжнародній практиці . *Агросвіт*. 2019. № 12. С. 53-59.

42. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5. С. 88-101.

43. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. Ефективна економіка. 2018. №7. URL: www.ekonomy.nayka.com.ua

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”: наказ Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05.

45. Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 11. С. 109-124.

46. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ:, «*Центр учбової літератури*». 2020. 647 с.

47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Верхов-

на Рада України, Закон України від 16.07.99р №996-XIV.

48. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Наказ Міністерства фінансів України 29.12.2006 № 1315. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text

49. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page.

50. Рибалко Л.В. Екологічний аспект внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2014. № 1. С. 93-99

51. Собченко А. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2016. Vol. 2, № 2. С. 36-46

52. Сук Л. К. Облік переходу біологічних активів рослинництва до іншого господаря. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 45-51

53. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 71-78

54. Сук Л., Сук П. Облік реалізації біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 10. С. 6-13

55. Сук П. Л. Облік оренди біологічних активів тваринництва. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 52-58

56. Труфина Ж. Оцінка довгострокових біологічних активів. *Облік, аналіз, аудит*. 2017. Вип. III (67). С. 208–216. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2017/v3/NV-2017-v3_20.pdf (дата звернення: 01.08.2019).

57. Цибах І. О., Гура Н. О. Проблеми оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"* . 2018. № 4(2). С. 60-64.

58. Ціцька Н., Мацьків Г., Малецька О. Національна та міжнародна практика обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та методика її

калькулювання. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2019. № 26. С. 113-118

59. Яловега Л. В. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості документування. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2016. Вип. 150. С. 330-335

60. Янчук О., Янчук Р., Шмиговський О., Ковалець А. Мобільна система збирання даних на основі ArcGIS для обліку біорізноманіття рослинного світу Рівненського природного заповідника. *Сучасні досягнення геодезичної науки та виробництва*. 2016. Вип. 1. С. 156-160

61. Andrey Pravdiuk, Maryna Pravdiuk. Ідентифікація та реєстрація сільськогосподарських тварин: економіко-правовий аспект державного регулювання. Sciences of Europe 2020. VOL 4. № 51

62. URL:http://www.european-science.org/wp-content/uploads/2020/10/VOL-4-No-51-2020.pdf

63. Zdyrko N., Ishchenko, Ya., Melnyk, O. Economic development of fishery and accounting support of cost management for biological conversion in fish farming of Ukraine comparing to the other CEE countries. Economic Annals-XXI. 2020. 181(1-2). 137-150.