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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

13-6.1
20.11.23

Максим Сергійович Бойченко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ: ТЕОРІЯ, МЕТОДИКА, ПРАКТИКА»

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(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. Сутність та класифікація біологічних активів як об'єкта обліку 7

1.2. Оцінка та визнання біологічних активів 15

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів рослинництва 22

2.2. Своєрідність обліку біологічних активів в тваринництві 32

2.3. Бухгалтерський облік доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів 39

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Облік генно-модифікованих біологічних активів в Україні та світі 48

3.2. Використання інформаційних технологій для удосконалення обліку біологічних активів 57

РОЗДІЛ 4. РОЗДІЛ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ТЕСТОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

4.1. Вдосконалення методики тестового контролю знань з послідовним уточненням та корегуванням 67

4.2. Розробка практичних занять з тем, що стосуються обліку біологічних активів 71

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Впровадження ринкових механізмів господарювання зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку і зокрема, удосконалення організації бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності у напрямі нормативно-правового та методичного забезпечення. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягало у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, наданні суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Тому, прийняті й введені в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 30 «Біологічні активи» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, є необхідними нормативними та методичними документами як для сільськогосподарських підприємств, так і фермерських господарств. Саме для фермерських господарств головною особливістю бухгалтерського обліку є те, що більшість їх операцій пов'язана з відображенням біологічних активів. В той же час, зазначеними нормативними актами запропоновано абсолютно новий порядок обліку в сільському господарстві, який не має широкого застосування у світовій практиці. Так як в Україні положення, що випливають з НП(С)БО 30 «Біологічні активи» запропоновані вперше, з'явилася низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів.

Питання обліку і оцінки біологічних активів висвітлено у працях вітчизняних вчених-економістів: В. Жук, П. Кузьмович, В. Моссаковський, М. Огійчук, Н. Перевозник, Л. Сук, Ф. Бутинець, В. Палий, М. Чумаченко, Л. Хорунжий, О. Юрківський, М. Дем'яненко, В. Лінник, О. Коваль, В. Дерій, О. Радченко та інші.

Проведене дослідження наукових праць провідних вчених-економістів та практики господарської діяльності свідчить про те, що окремі теоретичні положення щодо трактування оборотних активів є дискусійними, а низка важливих аспектів класифікації, визнання, оцінки, методики їх обліку та аналізу потребують уточнення та подальшого вдосконалення.

Отже, необхідність теоретичного обґрунтування й розробки системи інформаційного забезпечення управління оборотними активами підприємства зумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Мета і задачі дослідження. Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю оборотних активів підприємства. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- визначити сутність та класифікацію біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку;

- розкрити особливості оцінки та визнання біологічних активів;

- висвітлити порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів рослинництва; довести своєрідність обліку біологічних активів в тваринництві; висвітлити особливості бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів;

- розкрити вплив інституціонального підходу до організації обліку біологічних активів;

- визначити особливості обліку генно-модифікованих біологічних активів в Україні та світі;

- висвітлити порядок використання інформаційних технологій для удосконалення обліку біологічних активів;

- дослідити проблемні аспекти відображення біологічних активів у звітності та 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 розв'язання поставлених у роботі завдань використано такі загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: теоретичного узагальнення, групування, класифікації й порівняння – під час розгляду

теоретичних основ обліку біологічних активів підприємств у сучасних умовах господарювання; індукції, дедукції, спостереження, зіставлення, аналізу та системного підходу – для вивчення проблемних аспектів обліку; формалізації та моделювання – для побудови бухгалтерського обліку біологічних активів підприємств. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів. Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності.

Наукова новизна результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних підходів і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю оборотних активів на сільськогосподарському підприємстві.

Апробація результатів дослідження. Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 84 сторінки. Магістерська дипломна робота містить 9 таблиць та 11 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність та класифікація біологічних активів як об'єкта обліку

Наукова дискусія, пов'язана з вирішенням актуальних питань обліку сільськогосподарської діяльності, відбувається з моменту запровадження в дію НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [14, с. 129]. З цього моменту розгорнулася широка дискусія та обговорення принципових змін, які відбулися в системі фінансового та управлінського обліку.

Щодо визначення сутності біологічних активів як об'єкта обліку нині в наукових колах встановлено відносний баланс – певна група науковців визнає, що тлумачення сутності біологічних активів, надане НП(С)БО 30, повною мірою розкриває їхню сутність, а інша група трактує сутність біологічних активів, виходячи з власної позиції. Так, О. Качмар виділяє два підходи до тлумачення сутності біологічних активів – системний (філософський) та несистемний (видовий). З погляду системного підходу, «біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створені в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів», а з позиції видового підходу «біологічні активи – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їхня вартість може бути достовірно визначена» [26, с. 625].

Необхідно зауважити, що тлумачення сутності об'єкта обліку можна розглядати із загальноекономічної та специфічної бухгалтерської позиції. Із загальноекономічної позиції визначення поняття «біологічний актив», надане МСБО 41 «Сільське господарство», свою функцію загалом виконує і пояснює,

які саме активи належать до категорії біологічних. Але з погляду професійного бухгалтера таке тлумачення має надмірно узагальнюючий зміст, оскільки до категорії біологічних активів включає, по суті, будь-яку рослину або тварину, хоча, як відомо, не всі рослини і тварини мають стосунок до сільськогосподарської діяльності.

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» надає більш детальне визначення сутності цього терміну і чіткіше відображає зв'язок рослин і тварин як об’єкта обліку із сільськогосподарською діяльністю, де ключовим критерієм є можливість одержання від живих істот сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів або інших економічних вигід. Такі активи відображають в обліку на відповідних бухгалтерських рахунках 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи».

З іншого боку, підприємство може мати рослини і тварин, які ним використовуються з дослідницькою, навчальною, господарською та іншими цілями. При цьому вважається, що такі живі істоти не приносять сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. В обліку такі активи відносять до складу основних засобів підприємства і відображають на відповідних субрахунках рахунку 10 «Основні засоби».

Але зазначені активи можуть приносити економічні вигоди в інший спосіб – наприклад, службові собаки, охороняючи територію підприємства, запобігають здійсненню крадіжок і сприяють збереженню його матеріальних цінностей; продаж племінного молодняка високопородних службових собак або тварин, що утримуються в зоопарках, також може принести значні доходи. Крім того, будь-яка рослина або тварина перебуває в стані біологічних перетворень протягом свого життя.

Тому, на нашу думку, будь-яка рослина або тварина, яка перебуває на балансі підприємства, є біологічним активом. Цей термін має більш широкий зміст, ніж визначений у НП(С)БО 30, і має відношення не тільки до сільськогосподарської діяльності, а й загалом до господарської діяльності підприємств різних галузей.

При цьому рослини і тварини мають відображатися у складі біологічних активів на відповідних бухгалтерських рахунках, а не у складі основних засобів. О. Качмар зазначає, що визначення сутності біологічних активів має бути більш широким і повинно враховувати те, що до складу біологічних активів можуть входити також риба, птиця та бджоли, які не належать до категорії тварин. Погоджуючись із цією думкою, вважаємо, що під час визначення сутності біологічного активу слід застосувати вираз «живий організм» [26, с. 626].

Отже, у сучасній літературі економічного характеру більшість вчених трактують біологічні активи як живі істоти, організми, явище життя, біологічні ресурси. Проте єдиний підхід до трактування сутності біологічних активів відсутній. Одним із методів пізнання, дослідження, вивчення об'єктів чи явищ є їх класифікація, тобто поділ на класи на основі визначених загальних ознак об'єктів і закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єкта. Від того, наскільки правильно визначено класифікаційні ознаки об'єкта, залежить порядок його обліку [3, с. 21].

Для цілей бухгалтерського обліку біологічних активів Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів передбачена наступна класифікація біологічних активів (рис. 1.1), в основу якої покладено дві основні ознаки: галузь аграрного виробництва (рослинництво та тваринництво) і термін корисного використання (довгострокові та поточні). Такий підхід є доречним, виходячи з того, що технологія виробництва продукції рослинництва та тваринництва, а також біологічні активи, які беруть в них участь, абсолютно різні. Така класифікація біологічних активів є прийнятною для ведення бухгалтерського обліку, але потребує певного уточнення з урахуванням результатів досліджень вчених та вимог облікової практики. С.Ф. Голов, спираючись на МСФЗ 41 «Сільське господарство», у дослідженні методології оцінки біологічних активів за справедливою вартістю пропонує включити до класифікації споживані та плодоносні біологічні активи [9; с. 73].

За ступенем досягнення біологічним активом плодоносного стану на момент звітування, або, іншими словами, здатність приносити економічні вигоди

на дату балансу, біологічні активи поділені на зрілі та незрілі.

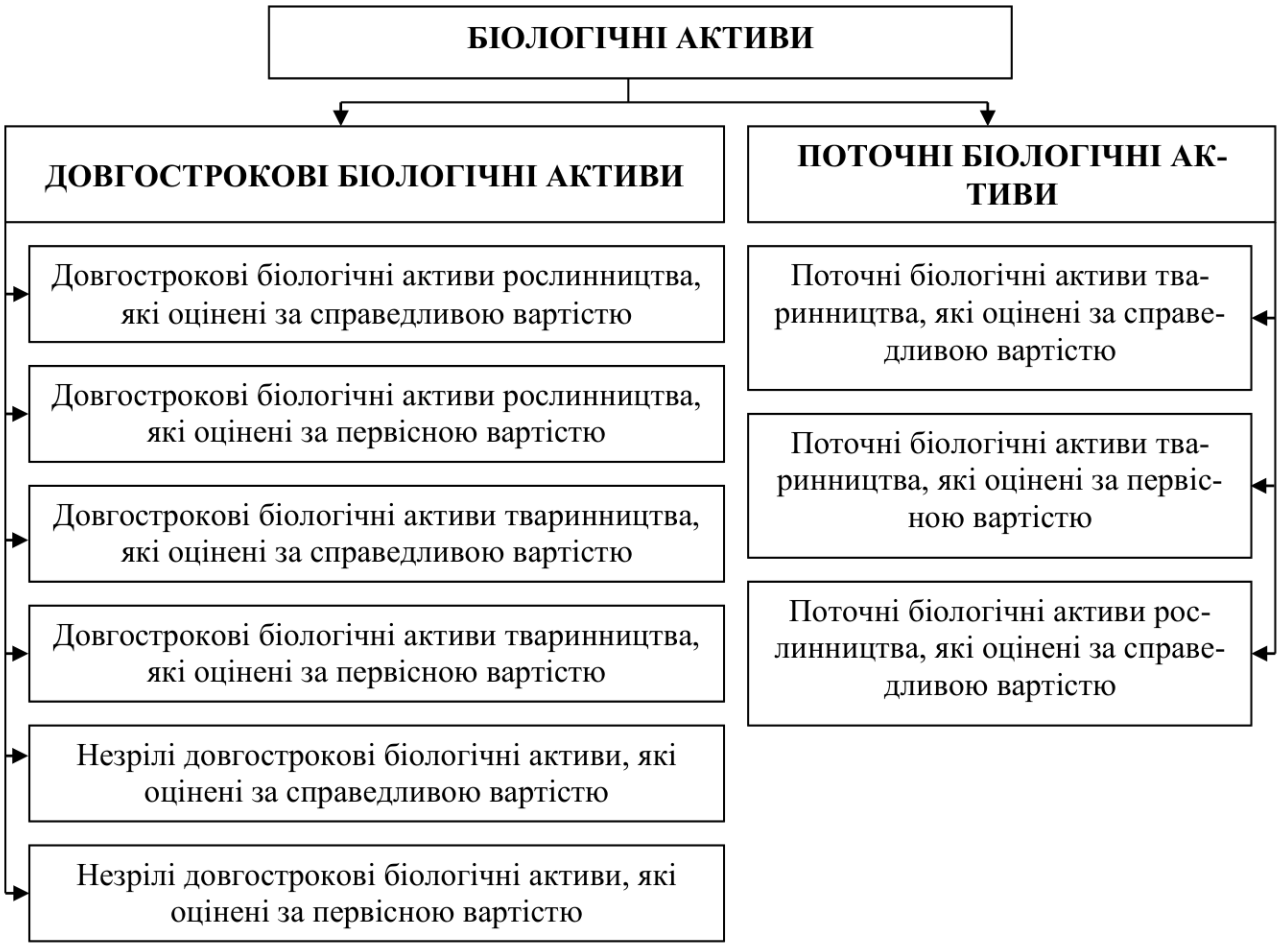


Рис. 1.1. Класифікація біологічних активів відповідно до Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів

До незрілих довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості. Всі інші біологічні активи є зрілими. Споживані біологічні активи – це такі біологічні активи, з яких збирають урожай у вигляді сільськогосподарської продукції або які продають як біологічні активи (худоба, призначена для виробництва м’яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах; зернові; ліс, що вирощується для отримання деревини). Плодоносні біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживані (худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева) [9; с. 89].

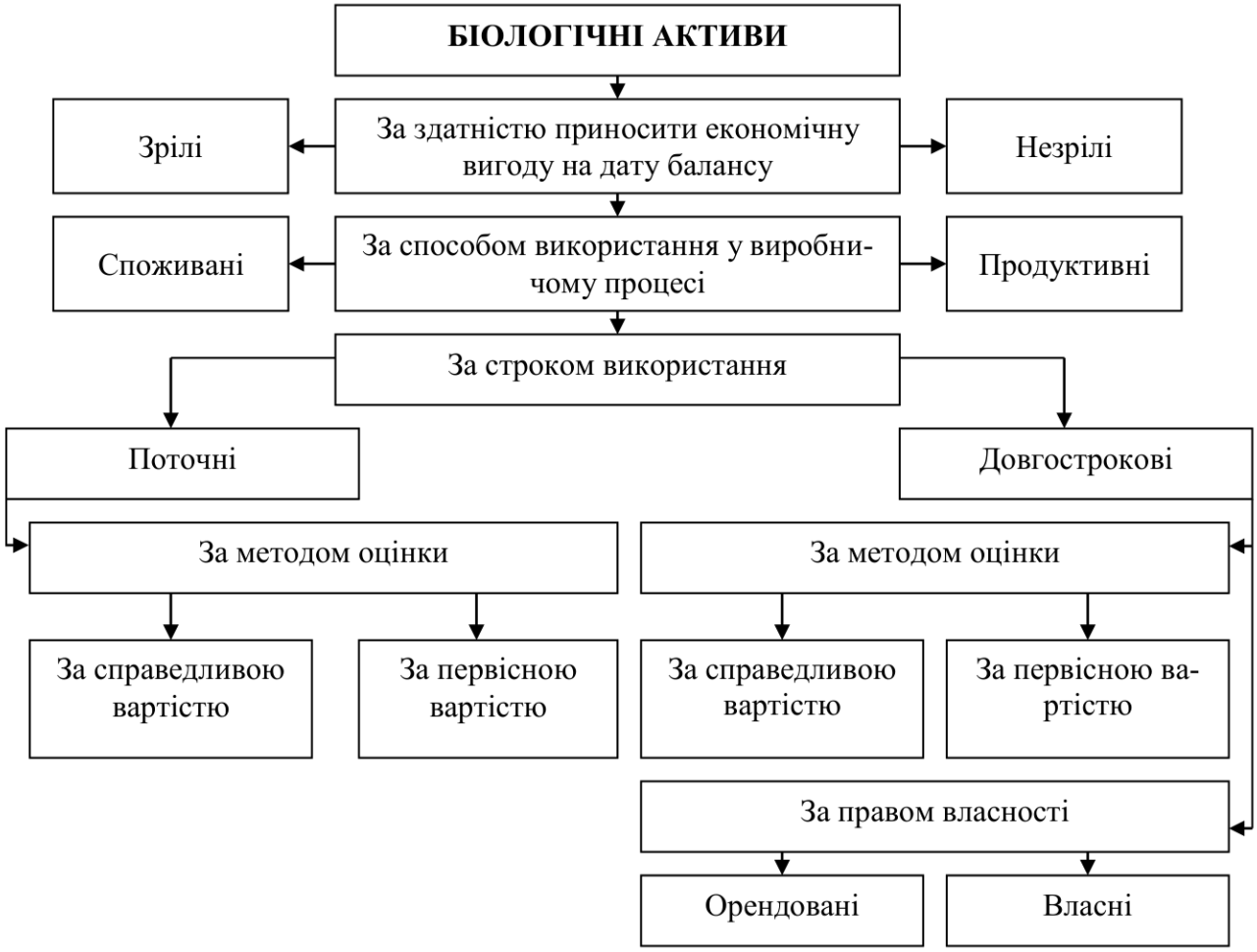


Рис. 1.2. Класифікація біологічних активів

Така класифікація найбільшою мірою характеризує біологічні активи, як економічну та облікову категорію і всебічно розкриває її, враховуючи потреби сільськогосподарських підприємств щодо відображення біологічних активів в обліку та формування інформації про них для потреб управління та контролю. Таким чином, під біологічними активами необхідно розуміти біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

На рис. 1.2 подано класифікацію біологічних активів (на рис. - БА) (за Бондарєвою Т.Г.) з виділенням найважливіших класифікаційних ознак.

Пропонується доповнити існуючу класифікацію біологічних активів класифікаційною ознакою – за процесом біологічних перетворень. За процесом біологічних перетворень біологічні активи можна поділити на основні та додаткові.

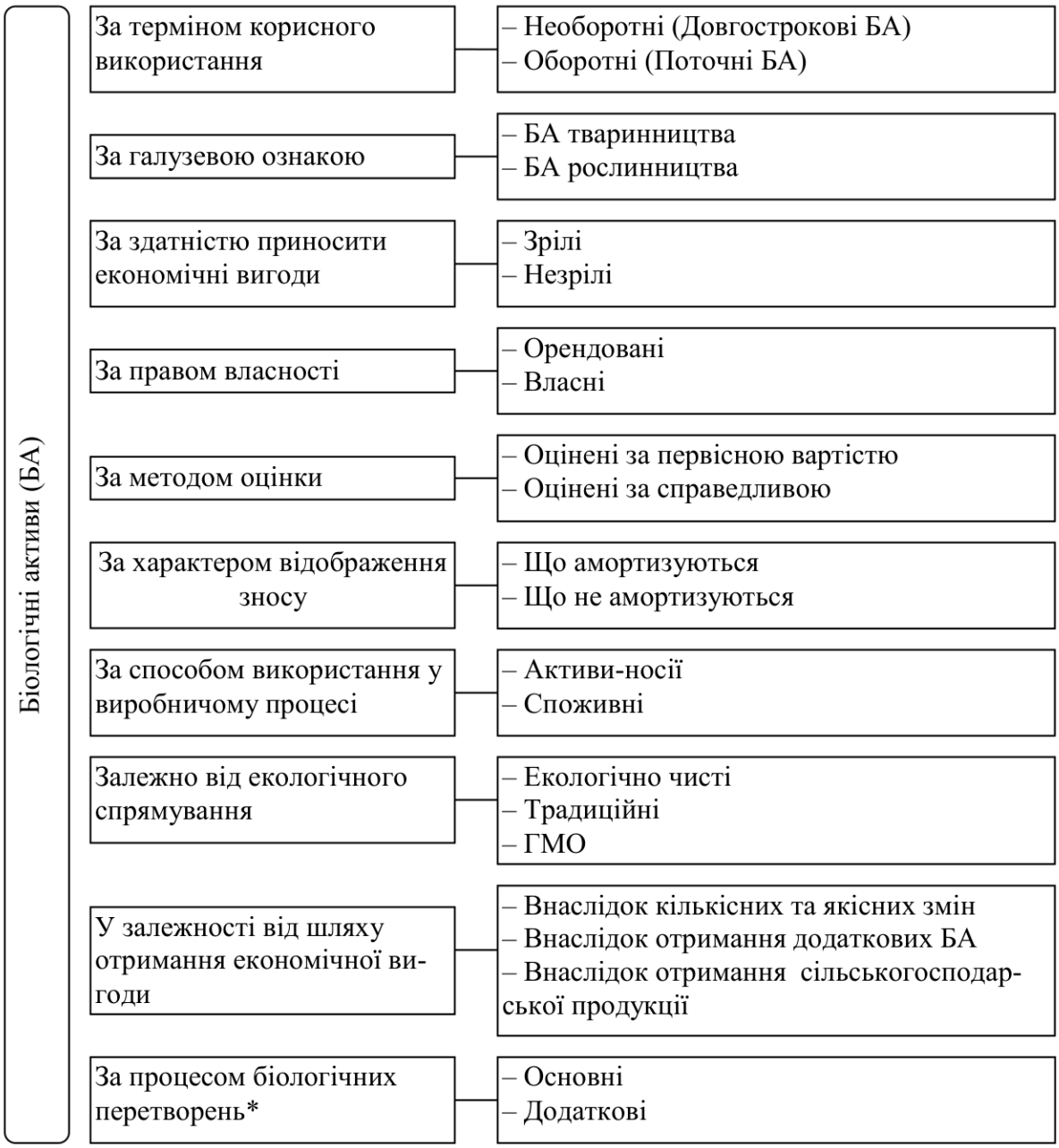


Рис. 1.3. Узагальнена класифікація біологічних активів

Джерело: [3, с. 24]

У тваринництві, наприклад, основними є тварини основного стада, тобто продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Додаткові ж біологічні активи – це біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. До них відносять приплід. У бджільництві основними є сім'ї бджіл, а додатковими – нові рої, у риборозведенні, відповідно, риба та матеріал для розведення риби. У рослинництві прикладом основних біологічних активів можуть бути виноградники, а

додатковими – чубуки.

Розробка наукової проблематики щодо трактування економічної сутності біологічних активів та їх класифікації сприяє створенню теоретичних основ досліджуваного напряму з широким розглядом практичних аспектів. Дане питання потребує більш ґрунтовного дослідження, оскільки це дає змогу правильно організувати аналітичний і синтетичний облік біологічних активів та сприяє повному розкриттю інформації про їх наявність та рух.

Сільськогосподарські підприємства облік біологічних активів ведуть на рахунках 21 «Поточні біологічні активи» та 16 «Довгострокові біологічні активи». Однак, варто зазначити, що з 05.01.2018 р. Міністерство фінансів України, наказом від 12.12.2017 р. № 1019, внесло зміни до окремих нормативів з бухгалтерського обліку, які вплинули на облік довгострокових біологічних активів рослинництва. Так НП(С)БО 30 «Біологічні активи» доповнено новим терміном «плодоносні рослини», який має таке значення – довгострокові біологічні активи, які використовуються у процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. До плодоносних рослин відносять виноградники і сади. Крім того, у НП(С)БО 7 «Основні засоби» група основних засобів «Багаторічні насадження» перейменована в «Багаторічні насадження і плодоносні рослини».

Тепер облік плодоносних рослин, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю, ведеться на субрахунку 108 «Багаторічні насадження» рахунку 10 «Основні засоби». А на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» обліковується й узагальнюється інформація про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів, крім плодоносних рослин, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби».

Зважаючи на це, з метою методично правильного обліку плодоносних рослин, сільськогосподарським підприємствам необхідно ретельно підійти до вибору системи рахунків для відображення сукупності однорідних господарських операцій з обліку витрат з моменту посадки до досягнення плодоносного

віку, зарахування до складу активів, нарахування амортизації.

В. Дерій зазначає, що управління процесами біологічних перетворень біологічних активів є процесом трудомістким і вкрай складним, оскільки об'єктом управлінських дій є живі істоти – рослини і тварини, життєвий цикл яких значною мірою залежить від природних умов, біологічних особливостей та впливу людської діяльності. Автор наголошує на необхідності вдосконалення наявної класифікації біологічних активів, визначивши додаткові класифікаційні ознаки, зокрема: «1) за відношенням до призначення біологічних активів (основні і додаткові біологічні активи); 2) за місцем їх перебування (на певній земельній ділянці та складі); 3) за походженням (придбані підприємством і створені у підприємстві); 4) за величиною вартості (дорого-, середньо- та маловартісні); 5) за фактом визнання (визнані, невизнані); 6) за часом придбання (створення) (придбані (створені) у звітному періоді, в минулих періодах); 7) за ставленням до браку (браковані, небраковані)» [13, с. 146].

На необхідності удосконалення класифікаційних підходів до біологічних активів наголошує В. Головачко. Автор аналізує затверджену класифікацію біологічних активів згідно з НП(С)БО 30 та пропонує введення 12 додаткових класифікаційних ознак, зокрема: «1) за можливістю багаторазового отримання сільськогосподарської продукції; 2) за зрілістю; 3) за галуззю сільського господарства; 4) за періодом надання економічних вигод; 5) за характером відображення зносу; 6) за правом власності; 7) за вартістю оцінки; 8) за екологічним спрямуванням; 9) за метою використання; 10) за походженням; 11) за рівнем якості продукції; 12) за ринком сільськогосподарської продукції» [10, с. 203].

На нашу думку, затверджену Методичними рекомендаціями, класифікацію біологічних активів у фінансовому обліку можна доповнити їх розподілом за використанням та отриманням економічних вигод на біологічні активи, що утримуються для одержання сільськогосподарської продукції, та біологічні активи, що утримуються для одержання інших економічних вигод. Класифікація, запропонована В. Дерієм та В. Головачко, є занадто деталізованою і може бути застосована в управлінському обліку підприємства.

1.2. Оцінка та визнання біологічних активів

Сільськогосподарська діяльність характеризується природно-просторовим та сезонним виробництвом, що відрізняє її від інших галузей та зумовлює специфіку у визначенні предмета та об'єктів обліку. Біологічні активи та сільськогосподарська продукція відносяться до об'єктів «живої» економіки, оскільки за ознаками теорії фізичної економії являють собою живу, енергетичну цінність. Саме ці особливості, на думку В. М. Жука [15, с. 124], є реальним підґрунтям для розширення теорії бухгалтерського обліку її галузевими складовими, уточнення змісту предмета та об'єктів обліку, означення підсистеми обліку в аграрній сфері на основі запитів галузевого управління та відповідних інституцій.

Згаданий вище автор підкреслює, що предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами не лише тих інституцій, які його регулюють та зорганізовують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень [23, с. 46].

Таким чином, формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність повинно враховувати фактори постійного впливу відповідних інститутів, які можна умовно поділити мінімум на три ієрархічні групи: 1) регулятори (ті, що регламентують облік біологічних активів та сільськогосподарську діяльність); 2) господарюючі суб'єкти (ті, що зобов'язані вести такий облік); 3) користувачі (ті, що мають попит на інформацію про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність з метою реалізації економічних чи професійних інтересів).

Найвищий рівень у цій «піраміді», звичайно, посідають «регулятори», однак не виключено, що вони можуть бути одночасно і в ролі «користувачів» у залежності від ступеня та характеру взаємозв'язку у ході реалізації поставлених науково-практичних задач. Теж саме стосується і суб'єкта ведення обліку, роль і місце якого в інституційній моделі облікової системи залежить від обра-

ного способу організації обліку на рівні конкретного «господарюючого суб'єкта». До того ж, суб'єкти ведення обліку на мікрорівні набувають статусу «регуляторів», оскільки мають можливість за допомогою зміни облікової методології впливати на обсяги ресурсів, що належать акціонерам, власникам підприємств або державі.

Дослідження рівневої структури відповідних інститутів бухгалтерського обліку дало можливість встановити, що їх ієрархія у тій чи іншій мірі передбачає взаємодію, але на практиці не завжди її забезпечує. Звідси виникають проблеми методологічного характеру, що актуалізують потребу пошуку компромісу між імперативними нормами обліку і професійним судженням бухгалтера. З позицій практичної бухгалтерії на рівні господарюючих суб'єктів особливу увагу цим питанням необхідно приділяти при формуванні облікової політики.

Зауважимо, що сьогодні Україна має багатоваріантну модель національної системи бухгалтерського обліку, яка характеризується значною кількістю критичних заяв вітчизняних та зарубіжних вчених щодо можливостей маніпулювання й фальсифікації облікової інформації, виникнення яких пов'язують із наявністю вибору у суб'єкта ведення та організації обліку.

Багатоваріантна модель передбачає використання альтернативних способів організації обліку, що стало підґрунтям креативної поведінки відповідних інституцій – бухгалтерів, менеджерів, економічних агентів, учасників ринку. Основна проблема здійснення бухгалтерського вибору пов'язана із наявністю в руках менеджменту та бухгалтерів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства, можливостей впливу на показники бухгалтерської звітності. Користувачі фінансової звітності та регулятори переадресовують цю проблему на розробників концепції бухгалтерських стандартів, яких вважають першопричиною зловживань з боку менеджменту, знімаючи з себе всю відповідальність.

Пожвавлення науково-практичних дискусій щодо облікової політики біологічних активів відбулося з моменту прийняття одноіменного Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку. Наукове та практичне бачення її компо-

нентів у переважній більшості ґрунтується на дотриманні норм НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших законодавчих документів. При цьому інституції теоретичного осередку, як правило, концентруються на пошуку й розширеному авторському розкритті окремих складових розпорядчого документа щодо облікової політики. Так, наприклад, окремі вчені зосереджуються на трьох основних елементах облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності: застосування класу 8 та/або 9 класу; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та рекомендує для включення чотири додаткових положення.

Інституції практичного осередку, по суті, вирішують ті ж самі завдання, але мають більш екстрапольований прикладний характер. Так, Голов С.Ф. конкретизує відповідні об'єкти обліку в сільському господарстві, деталізує їх облікові класифікації з прив'язкою до відповідних рахунків обліку та акцентує увагу на особливостях бухгалтерського обліку операцій з біоперетворень, урожаю та приплоду, а також процедурах документування якісних і кількісних параметрів біологічних активів протягом виробничого циклу, що є підставою для їх переоцінки, уточнює порядок визнання доходу від реалізації сільськогосподарської продукції [9, с. 88].

Безперечно, неможливо сформувати універсальні регламентні норми щодо складових облікової політики стосовно обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності для їх практичного впровадження на рівні господарюючого суб'єкта. Разом з тим, науково та практично доцільним вважаємо формування компонентів облікової політики, які матимуть рекомендаційний характер, враховуватимуть інтереси максимальної сукупності інститутів. Такі рекомендації необхідно будувати за інструктивно-модульним принципом, що на інституційному рівні бухгалтера дозволить максимально ефективно «імпортувати» умови діяльності конкретного суб'єкта та на цій основі найбільш повно розкрити питання облікової політики й забезпечити якісне облікове відображення господарської діяльності, що відповідає вимогам і запитам інститутів-

користувачів.

Первинною умовою формування облікової політики є врахування концептуальної основи, що визначає спосіб ведення бухгалтерського обліку підприємством залежно від умов його діяльності та передбачає вибір одного із альтернативних варіантів обліку – національні стандарти бухгалтерського обліку чи міжнародні стандарти фінансової звітності. Тобто здійснення бухгалтерського вибору стосовно облікової політики має відбуватись у нерозривному зв'язку із об'єктом моделювання облікової системи – господарською діяльністю підприємства.

Відповідно, модульна конструкція основних положень облікової політики в частині обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності повинна враховувати варіантність змістовного наповнення, зумовлену відмінностями норм МСБО 41 «Сільське господарство» від НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Розглянемо основні її позиції.

1. Розкриття інформації щодо облікової класифікації та визнання біологічних активів як об'єктів обліку. У випадку застосування НП(С)БО 30 об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути види активів, що відповідають переліку та критеріям, зазначеним у п. 3.3-3.5 Методичних рекомендацій № 1315. Види біологічних активів розмежовуються за відповідними групами: 1) біологічні активи рослинництва, 2) біологічні активи тваринництва; 3) незрілі біологічні активи.

У випадку застосування МСБО 41 методика групування біологічних активів передбачає їх поділ на такі групи: споживні – ті, що будуть отримані у вигляді сільськогосподарської продукції або продані як біологічні активи та плодоносні, відмінною ознакою яких є самовідтворюваність; зрілі – ті, що набули ознак споживності або можуть забезпечити отримання нових біологічних активів на регулярній онові та незрілі.

Таким чином, для забезпечення повноти інформації щодо визнання біологічних активів як об'єктів обліку необхідно: уточнити перелік груп біологічних активів, що мають місце в господарській діяльності підприємства, деталі-

зувати види біологічних активів за відповідними групами та конкретизувати їх поділ на поточні та довгострокові. Для забезпечення повноти розкриття інформації аналітичного обліку уточнити одиниці кількісного виміру для кожного виду біологічних активів.

2. Розкриття інформації щодо методів оцінки біологічних активів. У випадку використання НП(С)БО 30 порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 згаданого Стандарту та розділом 5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. Тобто з одного боку, використання справедливої вартості в даному випадку є імперативною нормою, з іншого – розширює можливості маніпулювання обліковими показниками, створює передумови для ігнорування методу калькулювання й викривлення інформації внаслідок застосування штучних цін абстрактної реалізації. Водночас законодавчо закріплений принцип історичної (фактичної) собівартості визначає, що пріоритетною для підприємства є оцінка активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, отже, використання для оцінки виключно справедливої вартості є методологічно необґрунтованим.

У випадку застосування МСБО 41 обсяг розкриття включає інформацію про 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. Для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні дані: 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності; 2) прибуток від продажу молока та м’яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м’яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації; 3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності; 4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогнозуються на основі фактичних витрат; 5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням

прогнозного індексу інфляції в Україні.

Отже, для забезпечення повноти інформації щодо методів оцінки біологічних активів необхідно встановити кількість та склад постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції; деталізувати методику оцінки таких активів при їх первісному визнанні та відображенні на звітну дату у розрізі наявних класифікаційних груп або за видами.

3. Розкриття інформації щодо використання рахунків обліку. Визначені у попередньому блоці об’єкти обліку біологічних активів будуть основою для формування робочого плану рахунків підприємства з метою їх впорядкованого відображення у поточних регістрах та у фінансовій звітності. Основними критеріальними ознаками такого відображення є поділ на поточні та довгострокові біологічні активи, а також біологічні активи, не пов’язані із сільськогосподарською діяльністю, облік яких здійснюється окремо. При цьому слід врахувати, що для обліку біоперетворень використовується рахунок 23 «Виробництво» (наприклад, під час збирання зернових і технічних культур, коли спершу здійснюють їх переведення в незавершене виробництво, а вже після первинної обробки (очистки, усушки) обліковують як готову продукцію).

Висновок до розділу 1.

У висновку важливо відзначити, що в науковці мають відносний баланс між різними тлумаченнями сутності біологічних активів. НП(С)БО 30 повніше розкриває сутність цих активів для певної групи науковців, в той час як інша група відхиляється від цього тлумачення.

Відзначається, що НП(С)БО 30 надає детальне визначення сутності біологічних активів, чітко відображаючи їхній зв'язок з сільськогосподарською діяльністю, де ключовим критерієм є можливість одержання економічних вигод від живих істот. Бухгалтерський облік цих активів відбувається за відповідними рахунками, які визначено в НП(С)БО 30.

Зазначається, що формування облікової політики підприємства повинно ґрунтуватись на концептуальній основі, враховуючи умови його діяльності та вибір між національними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. У висновку підкреслюється, що бухгалтерський вибір стосовно облікової політики повинен відбуватися у взаємозв'язку з об'єктом моделювання облікової системи - господарською діяльністю підприємства.

Згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСБО) 41, біологічні активи підлягають групуванню на споживні, плодоносні, зрілі та незрілі. Для повноцінного визнання їх як об'єктів обліку, рекомендується уточнити перелік груп та деталізувати види біологічних активів, враховуючи поточні та довгострокові. Для інформаційної повноти слід також визначити одиниці кількісного виміру для кожного виду.

Щодо методів оцінки, використання МСБО 30 передбачає справедливу вартість, що може забезпечити об'єктивність, але вимагає уточнень у методології для запобігання маніпуляціям та викривленням інформації. Для використання рахунків обліку слід ураховувати особливості розрізу поточних та довгострокових біологічних активів, а також визначити методику обліку біоперетворень, наприклад, через рахунок 23 "Виробництво".

Ці заходи сприятимуть точному та повному відображенню біологічних активів у фінансовому обліку, забезпечуючи об'єктивність та надійність звітності підприємства.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів рослинництва

Згідно з п. 7 НП(С)БО 7 вирощені багаторічні насадження зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю. Склад, витрат, що включаються до первинної вартості, та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку наведено на умовному прикладі. Загальна сума витрат із закладання та вирощування саду до моменту введення його в експлуатацію становить 193560 грн. Бухгалтерські записи з обліку закладання та вирощування саду в наведено у табл. 2.1.

Під час подальшої експлуатації всі інші витрати на утримання плодоносних рослин (у т. ч. амортизація), понесені після зарахування до складу основних засобів, формуватимуть собівартість отриманої з них сільськогосподарської продукції. Облік таких витрат ведуть у загальному порядку на рахунку 23.

Починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому плодоносні багаторічні насадження зараховано до основних засобів, їх амортизують. Підприємства самостійно обирають метод амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий, кумулятивний) й закріплюють вибір у наказі про облікову політику. Нарахування амортизації відображають бухгалтерським записом: Дт 23 «Рослинництво» (відповідний аналітичний рахунок) Кт 131 «Знос основних засобів».

Всі методи, крім виробничого, базуються на визначенні строків корисного використання об'єкта. Строк корисного використання саду — це термін його експлуатації, а не вік плодоношення. Його визначають під час уведення в експлуатацію конкретного насадження. Якщо сільськогосподарський виробник є платником податку на прибуток, він нараховує амортизацію для обчислення

прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків із обліку витрат на закладання саду та догляду за ним

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік				Сума, грн
			за загальним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків		
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	б	7	8
1. Відображено витрати на підготовку Грунту для закладення багаторічних насаджень							
1	- нараховано заробітну плату працівникам	Розрахунково-платіжна відомість (типова форма №П-6), обліковий лист праці і виконаних робіт (сельхозучет, форма № 66)	152	661	15	66	40000
	- відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату		152	651	15	64	8800
	- послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	Обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік , форма № 67-Б), обліковий лист праці і виконаних робіт, подорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2-ТН)	152	234	15	23	15000
2. Відображено витрати на закладення насаджень:							
2	- нараховано заробітну плату працівникам	Розрахунково-платіжна відомість, обліковий лист праці і виконаних робіт	152	661	15	66	8000
	- відображено нарахування ЄСВ на заробітну плату		152	651	15	64	1760
	- посадковий матеріал (придбаний)	Акт витрати насіння і садивного матеріалу (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-4)	152	208	15	20	20000
	- добрива (придбані)	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-3)	152	208	15	20	12000
	- паливо	Обліковий лист тракториста-машиніста, подорожній лист вантажного автомобіля	152	203	15	20	10000
	- послуги машинно-тракторного парку та власних допоміжних виробництв	Обліковий лист тракториста-машиніста, обліковий лист праці і виконаних робіт, подорожній лист вантажного автомобіля	152	234	15	23	8000

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
2	- амортизація необоротних активів	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (сільгоспоблік, форма № 3 ОЗСГ-6)	152	13	15	13	12000
	- послуги сторонніх організацій	Акт приймання-передачі виконаних робіт	152	631, 685	15	68	6000
	- інші витрати на закладання саду	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (типова форма № МШ-8), відомості розподілу робіт (послуг) допоміжних виробництв, бухгалтерська довідка	152	22, 911	15	20, 91	22000
3	Відображено витрати з догляду за молодими насадженнями (аналогічно п. 2)	(Аналогічно п. 2)	152	661, 651 208, 203, 234, 13, 631, 685, 22, 911	15	66, 64, 20, 23, 13, 68, 20, 91	30000
4	Переведено плодоносні рослини до складу основних засобів	Акт (сільгоспоблік, форма № ДБАСГ- 1)	108	152	10	15	193560

Джерело: узагальнено автором на основі даних підприємства

У такому разі для багаторічних насаджень необхідно застосовувати мінімально допустимі строки корисного використання – 10 років. На відміну від плодоносних рослин, дерева в лісі відображають не у складі основних засобів, а як довгострокові біологічні активи. Деревину ділову та дрова, обліковують як сільськогосподарську продукцію, що від них отримується; саджанці, – як додаткові біологічні активи. Пиломатеріали – це продукція переробки деревини ділової, на яку не поширюються норми НП(С)БО 30.

Вважаємо за доцільне навести приклад. ТОВ Лісгосп «Сікар» облаштував плантацію ялинок, загальна сума понесених витрат – 500000 грн (вартість саджанців, підживлення ялинок, заробітна плата з нарахуваннями працівників, послуги сторонніх організацій, загальновиробничі витрати). Після досягнення

зрілості всі наявні на плантації ялинки були зрубані і реалізовані ТОВ «Укрліс» за 990000 грн, у т. ч. ПДВ 165000 грн. Витрати на зрубування (заробітна плата з нарахуваннями працівників, амортизація бензопил, витрати бензину, мастила) склали 30000 грн. ТОВ Лісгосп «Сікар» обліковує довгострокові біологічні активи за первісною вартістю, нараховуючи амортизацію за виробничим методом. Бухгалтерські записи з обліку висаджування та зрубування ялинок наведено у табл. 2.6.

Особливості обліку довгострокових біологічних активів рослинництва (лісовий масив):

1. Облік витрат на вирощування і догляд до моменту досягнення періоду зрілості – всі витрати відносять до складу капітальних інвестицій та обліковують на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», списуючи в кінці кожного звітного періоду (місяця, квартала чи року) до складу незрілих активів: 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» чи 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю». Оформляють актом приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ$1): Дт 165 (166), Кт 155.

2. Після досягнення періоду зрілості, незрілі довгострокові біологічні активи, переводять до складу зрілих активів:

– Дт 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

– Дт 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю».

Оформляють актом (ф. № ДБАСГ1): Дт 161 (162), Кт 165 (166). Всі витрати, понесені до моменту зарахування до складу зрілих активів, формують собівартість довгострокового активу. Всі витрати, понесені після, формують собівартість отриманої від довгострокового активу сільськогосподарської продукції. Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, які дають плоди протягом більш ніж одного періоду, обліковують як основні засо-

би. Прикладом таких плодоносних рослин є сади та виноградники. На ці активи не поширюється вплив НП(С)БО 30, облік регулюється нормами НП(С)БО 7.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку висаджування та зрубування ялинок

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
Понесено витрати для облаштування плантації ялинок	155	208, 631, 661, 651, 685, 91	500000
Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із облаштуванням плантації ялинок	166	155	500000
Після досягнення ялинками зрілості зараховано ялинкову плантацію до складу зрілих біологічних активів	162	166	500000
Понесено витрати на зрубування ялинок	23	661, 651, 131, 203	30000
Нараховано амортизацію ялинкової плантації	23	134	500000
Оприбутковано ялинки	27	23	530000
Реалізовано ялинки ТОВ «Укрліс»	361	701	990000
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	165000
Дохід від реалізації віднесено на фінансові результати	701	791	825000
Списано собівартість реалізованих ялинок	901	27	530000
Собівартість реалізації списано на фінансові результати	791	901	530000
Зараховано кошти від ТОВ «Укрліс» за реалізовані ялинки	311	361	990000
Списано ялинкову плантацію з балансу	134	162	500000

Джерело: узагальнено автором

Зарахування плодоносних рослин до складу основних засобів оформляють спеціалізованими формами документів. проте вони не враховують сільськогосподарської специфіки, тому доцільним є вдосконалення існуючих форм документів або запровадження власне розроблених бланків.

Отже, виокремлення частини активів сільського господарства в обліково-економічну категорію з прийняттям спеціалізованого сільськогосподарського стандарту бухгалтерського обліку НП(С)БО 30 «Біологічні активи» обумовлене

низкою об’єктивних і суб’єктивних факторів, які умовно можна об’єднати у дві групи: природні (здатність створювати готову продукцію у процесі життєдіяльності, залежність від природно-кліматичних і генетичних умов) та методологічні (гармонізація національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності, надання субсидій) [46, с. 184].

У процесі запровадження нових методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів виявлено їх недостатню обґрунтованість, не вистачає досвіду щодо їх практичного застосування, недостатньо вивчено сутність й особливості цих активів. Так у науковій літературі, вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах наводяться різноманітні визначення терміну «біологічні активи», які не повною мірою розкривають обліково-аналітичну сутність і склад цих останніх.

Дискусійними залишаються питання обліку біологічних активів після закінчення періоду біотрансформацій (росту, відновлення, створення сільськогосподарської продукції). Вказані вище та інші неточності породжують суперечливі питання щодо практичного застосування НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Нині в основу системи синтетичних рахунків бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва на більшості підприємств покладено такі класифікаційні ознаки: термін використання, метод оцінки і здатність приносити економічні вигоди на дату балансу.

Водночас особливого значення набуває розширення й уточнення класифікаційних ознак досліджуваних біологічних активів для побудови аналітичного обліку і формування інформаційного середовища для складання звітності та проведення аналізу. З метою побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів рослинництва пропонуємо класифікувати їх за різними ознаками (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Класифікація біологічних активів рослинництва для оптимізації аналітичного обліку

Субрахунок	Класифікаційна ознака	Аналітичний рахунок
«Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	Право власності	«Власні» «Орендовані»
	Вид культур	16111 «Багаторічні насадження»
	Вид багаторічних насаджень (багаторічних трав, овочевих культур)	«Сади» «Виноградники» «Ягідники»
	Культура, дата переведення, дата закладання, структурний підрозділ	1611111 «Кісточкові» 16111112 «Сад кісточковий, переведений 16.05.2007 бригада № 1»
«Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю» «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю»	Вид багаторічних насаджень	1651»Сади» 1652 «Виноградники»
	Культура	16511 «Сад кісточковий»
	Дата закладання, структурний підрозділ	165111 «Сад кісточковий, закладений 16.05.2007»
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» 23 «Незавершене виробництво»	Галузь рослинництва	2111 «Зернові і зернобобові»
	Вид культур	«Пшениця озима» «Пшениця яра»

Джерело: [46, с. 184]

Застосування запропонованої класифікації у більшості сільськогосподарських підприємств 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 існуючі на підприємстві види рослин за допомогою їх ретельного розподілу на підвиди та додаткової аналітики через відкриття субрахунків четвертого і п’ятого порядку.

В умовах гармонізації бухгалтерського обліку біологічних активів із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку особливого значення набуває їх аналіз як важливий метод формування інформаційної бази для управління аграрним виробництвом і підприємством. Незважаючи на актуальність

цього питання, відсутні теоретичні розробки щодо аналізу біологічних активів як окремого об'єкта обліку, з урахуванням нових засад оцінки та визначення фінансових результатів діяльності підприємств. Недостатнє науково-методичне забезпечення утруднює виявлення резервів поліпшення кількісних та якісних параметрів біологічних активів рослинництва, підвищення ефективності їх використання. Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів пропонуємо розроблену методику аналізу біологічних активів. Рекомендуємо сільськогосподарським підприємствам запроваджувати визначені нами етапи, мету, об'єкти, види та показники економічного аналізу біологічних активів рослинництва на підприємстві (рис. 2.1).

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

Вважаємо, що запропонований механізм оптимізації обліку процесу використання біологічних активів рослинництва дозволить більшості управлінців сільськогосподарських підприємств здійснювати усесторонній аналіз наявних біологічних активів рослинництва. Він дає змогу проаналізувати ефективність виробництва продукції рослинництва від посадки, догляду за посівами, внесення необхідних добрив, збору врожаю та, як результат, до аналізу прибутковості від реалізації в динаміці. Цей алгоритм, за умови поетапного використання, дозволить оптимізувати виробничий процес, скоротити собівартість, прис-

корити терміни реалізації та максимізувати кінцевий прибуток.

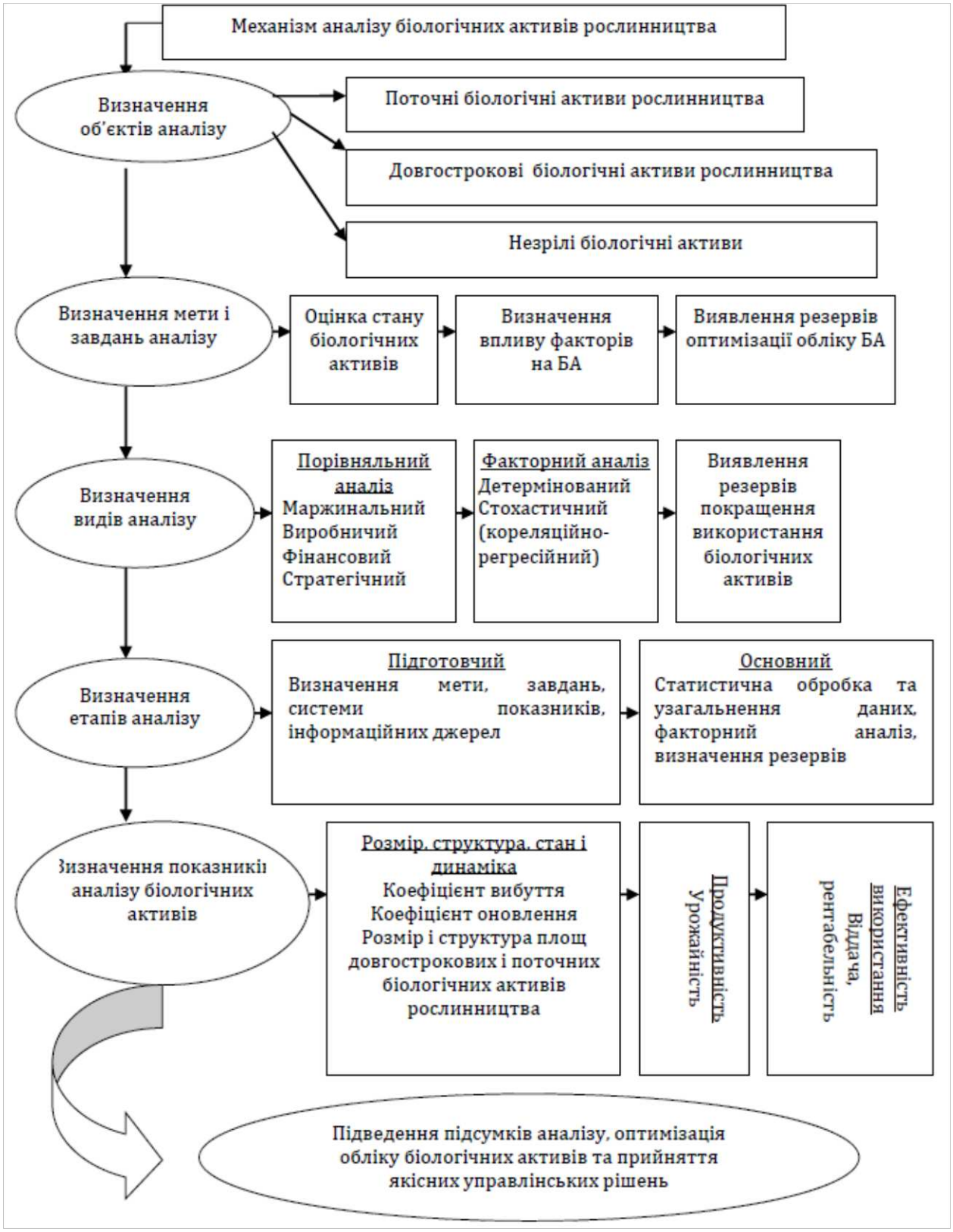


Рис. 2.1. Механізм оптимізації обліку біологічних активів рослинництва

Джерело: [46, с. 184]

Оцінка фінансово-господарської діяльності більшості сільськогосподарських підприємств показала, що проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур. Вартість посівів до моменту оцінки за справедливою вартістю складається із витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінки» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю.

Слід звернути увагу на те, що на кожну звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватись, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку та фінансовій звітності. Важливо звернути увагу і на те, що після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю), аналітичний облік культур, які були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 та відновлюється на рахунку 23. Останнє пов’язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об’єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку 23.

Дослідження показують, що оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а, отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До таких випадків ми відносимо: залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізацію підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінка застави під кредитування, підведення підсумків роботи на збори засновників та ряд інших подій, котрі вимагають оцінки активів за ринковою ціною. У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінку активів за справедливою вартістю та, як правило, вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За НП(С)БО 30 «Біологічні активи» облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без

урахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків у майбутньому.

У зв'язку з цим більш доцільно було б результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва вносити до додаткового капіталу. Тобто збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

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. 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.

2.2. Своєрідність обліку біологічних активів в тваринництві

Важлива складова побудови обліку біологічного перетворення у тваринництві – обґрунтоване встановлення його об'єктів. Вибір об'єкта обліку витрат треба узгоджувати із видами та групами біологічних активів тваринництва (поголів'я). Своєчасно й достовірно надана інформація про поголів'я тварин спри-

яє отриманню належної інформації про витрати на біологічне перетворення та обґрунтованому визначенню собівартості продукції тваринництва, що вимагає у свою чергу певної організації контролю за збереженням поголів'я. Під час дослідження встановлено, що на практиці облік біологічного перетворення у тваринництві та біологічних активів тваринництва доцільно здійснювати за такими ідентичними аналітичними рахунками (на прикладі молочного скотарства): «Утримання худоби основного молочного стада»; «Вирощування молодняку в молочному віці»; «Дорощування молодняку»; «Вирощування ремонтного поголів'я»; «Відгодівля молодняку і дорослої худоби» (рис. 2.2) [7, с. 84].

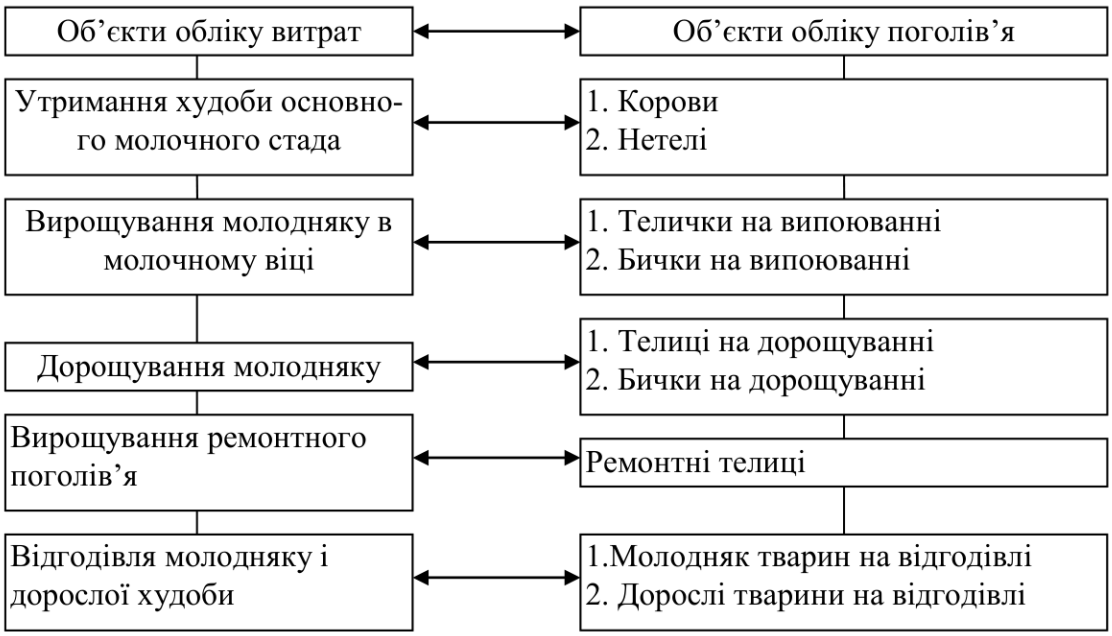


Рис. 2.2. Схема узгодження об'єктів обліку витрат та поголів'я (на прикладі молочного скотарства).

Джерело: [7, с. 85]

Суперечливим є питання щодо утримання нетелей. Проведені дослідження показують, що й нетелей за два місяці до отелення, і корів утримують в одному приміщенні (фермі), доглядають за ними одні й ті самі працівники, при цьому тваринам згодовують однакові за кількістю й якістю корми. За два місяці до отелення нетелі майже не збільшують власної маси, яка зростає переважно за рахунок росту плода. Продукцією за цей час утримання є отриманий при-

плід. Отож, на практиці витрати на утримання корів і нетелей обліковують на одному аналітичному рахунку, оскільки розділити їх між собою практично неможливо. Натомість вважаємо, що доцільним є переведення нетелей у групу «Корови» за два місяці до отелення, що забезпечить умови для правильнішого визначення собівартості продукції, продуктивності великої рогатої худоби, витрат кормів.

Окрім того, економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат є основою організації обліку біологічного перетворення. Встановлення науково обґрунтованої номенклатури статей витрат – один із найважливіших напрямів удосконалення обліку витрат на біологічне перетворення у тваринництві.

Суттєвий недолік існуючої сьогодні номенклатури – значне укрупнення витрат, об'єднання в окремі статті витрат, що відображають різні виробничі процеси [54].

Украй важливе питання, яке дотичне до обліку витрат на біологічне перетворення, – це облік падежу тварин. Явища масової загибелі великої рогатої худоби вимагають належного й систематичного формування облікових даних про розмір втрат від падежу тварин. Для прикладу, для відображення в обліку втрат від падежу тварин дебетують рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і кредитують рахунок 21 «Молодняк тварин» і Розділ 2 «Тварини на відгодівлі». З цією метою доцільним є використання окремого субрахунка 241 «Втрати від падежу тварин» до синтетичного бухгалтерського рахунка 24 «Брак у виробництві».

На дебеті рахунка 241 відображатимуться втрати від падежу, а за кредитом – суми відшкодувань, які надійшли від відповідальної особи, від органів страхування; вартість шкури та м'яса.

Решта суми втрат зараховується в собівартість продукції. Це дасть змогу вирішувати низку питань, які виникають за відображення падежу:

а) організувати контроль за визначенням втрат від падежу тварин;

б) правильно формувати собівартість продукції тваринництва;

в) обґрунтовано визначати розмір відшкодувань за завдані підприємству

збитки внаслідок падежу.

Один з етапів здійснення ефективного контролю за витратами – планування витрат як сільськогосподарського підприємства загалом, так і його структурних підрозділів, що зводиться до складання річних бюджетів. Встановлено, що бюджетування витрат є однією з основних функцій системи управління витратами виробництва, що зводиться до розробки бюджетів витрат у розрізі центрів відповідальності для посилення контрольних функцій стосовно ефективності діяльності кожного з них та сільськогосподарського підприємства загалом. Бюджетування дає змогу встановити ліміти витрат ресурсів і нормативи рентабельності або ефективності за окремими видами продукції тваринництва, видами виробництва й центрами відповідальності.

На рис. 2.3 подано блок-схему формування бюджету витрат. Вона лягла в основу розробленої моделі бюджету витрат на виробництво продукції молочного скотарства (табл. 2.9).

Основною проблемою вітчизняних сільськогосподарських підприємств, яка ускладнює контроль за виконанням бюджетів, є розбіжність у бюджетних і бухгалтерських формах. Форми звітів та їхній зміст доцільно розробляти й узгоджувати з менеджментом підприємства, періодично уточнюючи їхні конфігурації залежно від потреб. При цьому внутрішня управлінська звітність має відображати відхилення від очікуваних або бажаних результатів за всіма статтями витрат, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Поточний контроль за виконанням бюджету та фіксацію відхилень доцільно оформляти у формі звіту, що відповідає відповідному бюджету.

Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції скотарства складатиметься з таких елементів: назва звіту, назва підприємства та центру відповідальності, група тварин та вид продукції, статті бюджету, запланований рівень витрат (бюджет), фактичний рівень витрат, відхилення, зміст відхилення та примітки.

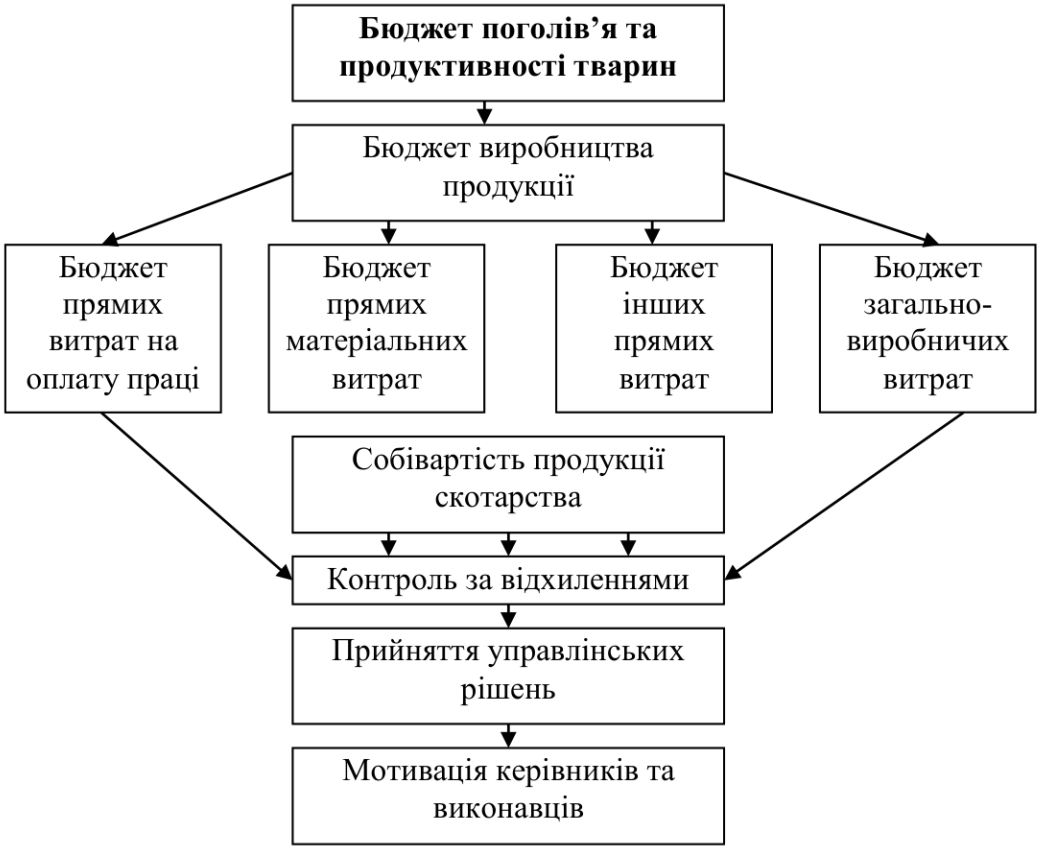


Рис. 2.3. Блок-схема формування бюджету витрат на виробництво продукції молочного скотарства

Джерело: [7, с. 86]

Зазначені звіти належить розробляти за всіма підрозділами сільськогосподарського підприємства незалежно від їхніх функцій та подавати керівникам відповідних рівнів управління щомісячно. Окрім того, для повноцінної системи контролю виконання бюджетів та відображення достовірних даних у звітності підприємства належить розробити певну систему мотивації працівників за досягнення бюджетних показників.

Для кращої мотивації працівників до збільшення їхнього внеску в результати роботи підприємства необхідно застосовувати таку систему оплати праці, яка зумовила б залежність від виходу продукції та витрат на її виробництво.

Таблиця 2.4

Бюджет витрат на виробництво продукції молочного скотарства, 2019 р.

Показник бюджету	Бюджет на 2019 рік	Фактично за 2019 рік	Відхилення, +/-	Факт до бюджету, %
1. Середньорічне поголів'я корів, голів	900	900	-	100,0
2. Середньорічний надій на 1 корову, ц	92,8	78,2	-14,6	84,3
3. Приплід, голів	860	815	-45,0	94,8
4. Вартість побічної продукції, тис. грн	140,0	166,3	26,3	119,8
5. Витрати на виробництво: - оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн	4869,7	4866,9	-2,8	99,9
- корми: в т. ч.: а) пасовищний період: - на 1 голову, ц корм. од.	16,4	14,3	-2,1	87,2
- загальна потреба, ц корм. од.	22112	21502	-10618	97,2
- вартість всього, тис. грн	7574,9	7385,3	-189,6	97,5
б) стійловий період: - на 1 голову, ц корм. од.	21,8	17,9	-3,9	82,1
- загальна потреба, ц корм. од.	43894	32616	-11278	74,3
- вартість всього, тис. грн	9819,6	9268,8	-550,8	94,4
- витрати на лікування тварин: а) на 1 голову, грн	39	45	6,0	115,4
б) всього, тис. грн	35,5	40,5	5,0	117,8
- послуги допоміжних виробництв: а) вантажний автотранспорт, тис. грн	11,3	24,7	13,4	218,6
б) гужовий транспорт, тис. грн	3,2	5,3	2,1	165,6
в) електро- та водопостачання, тис. грн	1500	1281,9	-218,1	85,5
г) машинно-тракторний парк, тис. грн	11,3	11,7	0,4	103,5
- амортизація основних засобів, тис. грн	1297	1297	-	100,0
- загальновиробничі витрати, тис. грн	3632,7	3630,8	-1,9	99,2
- втрати від падежу, тис. грн	0,9	3	-2,1	-
- інші витрати, тис. грн	58	55,3	-2,7	95,3
Всього виробничих витрат, тис. грн	28814,1	27871,2	-942,9	96,7

Джерело: [7, с. 867]

Під витратами виробництва пропонуємо розуміти використання ресурсів, що при визначенні прибутку сільськогосподарського підприємства за певний період часу ставляться у відповідність доходам, а під виробничими витратами – використання ресурсів, що при визначенні виробничої собівартості продукції загалом за підприємством за певний період часу ставляться у відповідність доходам щодо функціонування виробничої діяльності підприємства.

Запропонований авторський підхід бюджетування витрат на виробництво продукції молочного скотарства дає змогу планувати витрати й вихід продукції скотарства, здійснювати оперативний контроль за раціональним використанням виробничих ресурсів та виконанням виробничої програми. Відповідно поточний контроль за виконанням бюджету забезпечить прийняття стратегічних управлінських рішень щодо ефективності здійснених витрат та виробництва продукції молочного скотарства Порядок визначення й ведення обліку втрат від падежу тварин із використанням субрахунка 241 «Втрати від падежу тварин» дає змогу достовірно визначати розмір цих втрат, розмір відшкодувань за завдані сільськогосподарському підприємству збитки, контролювати цей процес і забезпечувати правильне формування собівартості продукції молочного скотарства, що суттєво впливає на поліпшення результативності управлінських рішень щодо підвищення рентабельності виробництва.

Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах України в цілому, то він є незадовільним. Найчастіше допускають такі порушення, як зловживання службовим становищем, невиконання або недоброякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності. Результатами дослідження встановлено, що для сільськогосподарських підприємств доцільно застосовувати аудит як форму контролю за достовірністю фінансової звітності та веденням бухгалтерського обліку. Крім того, необхідно створювати служби внутрішнього контролю на підприємстві, до компетенції яких належатимуть обов'язки щодо проведення заходів із збереження майна підприємства від знищення, розкрадання тощо.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності й результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат.

Отже, на сучасному етапі розвитку аграрного виробництва і облікової

науки важливим напрямком удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва є організація всіх елементів облікового процесу (від оформлення первинної документації до складання фінансової звітності), відповідно до принципів, передбачених НП(С)БО 30, та органічне їх поєднання з іншими напрямками обліку на підприємстві. Удосконалювати форми первинних документів, що їх застосовують у тваринництві, необхідно шляхом поєднання накопиченого передового досвіду, застосування діючих форм первинного обліку з їх подальшим поліпшенням завдяки впровадженню нових реквізитів та показників. Оцінка поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [21].

Галузеві особливості господарської діяльності мають забезпечувати нагальні потреби керівників, власників, інвесторів й інших користувачів у повній, достовірній та своєчасній інформації, а також бути спрямовані на дотримання вимог Міжнародних принципів ведення бухгалтерського обліку.

Для вирішення зазначених проблем необхідна така організація обліку біологічного перетворення, яка б враховувала його організаційні й технологічні особливості. Доволі часто через неможливість початково згрупувати витрати за видами продукції виникає потреба в організації обліку витрат за місцями їх виникнення.

Таким чином, дослідження організації та методики обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах вважаємо актуальними для подальших досліджень.

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

Для управлінського обліку історична собівартість є вагомим показником при аналізі діяльності підприємства. Тому доцільніше на рахунку 23 «Виробництво» відображати історичну собівартість.

Як уже зазначалося, внаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного періоду. Згідно п. 18 ПСБО 30 «Біологічні активи» та п. 7.1. Методичних рекомендацій 1315, такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Отже, ми вважаєм, що оборот по 23 рахунку має дорівнювати історичній собівартості. Тож при отриманні доходу від первісного визнання біологічних активів або сільськогосподарської продукції ми пропонуємо здійснювати проведення Д-т 21,27 К-т 23 на суму історичної вартості і Д-т 21,27 К-т 710 на різницю між історичною та справедливою вартістю. У результаті біологічні активи будуть оприбутковані за справедливою вартістю, а оборот по рахунку 23 «Виробництво» дорівнюватиме історичній вартості на виробництво даних активів.

Порядок відображення доходів і витрат від первісного визнання пропонуємо розглянути на умовному числовому прикладі.

Приклад №1. На виробництво біологічних активів сільськогосподарське підприємство понесло прямі витрати у розмірі 27000,00 грн.

Ситуація №1. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 30000,00 грн, що на 3000,00 грн більше за витрати, що пов'язані з його створенням;

Ситуація №2. Вартість, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, становить – 20000,00 грн., що на 7000,00 грн. менше від витрат, що пов'язані з його створенням.

Результати власного дослідження згруповані в табл. 2.5.

На дату балансу здійснюється переоцінка до поточної справедливої вартості біологічних активів. Сільгосппродукцію теж переоцінюють, але тільки у меншу сторону. Адже згідно з п. 12 НП(С)БО 30 «Біологічні активи» після

первісного визнання вона потрапляє під дію НП(С)БО 9 «Запаси». У складі запасів її обліковують за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (у нашому випадку – справедливою, мінус очікувані витрати на продаж) або чистою вартістю реалізації – якщо її ціна знизилась, вона зіпсувалась або іншим чином втратила первісно очікувану суму економічної вигоди.

Таблиця 2.5

Відображення фінансових результатів від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які обліковуються за справедливою вартістю

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Вартість	Сума, грн
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
Ситуація 1. Отримано дохід від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, більша за витрати, що пов'язані з його створенням					
1	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму історичної вартості	27000,00
	Одночасно: дохід від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	21, 27	710	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00
2	Списання доходу від первісного визнання на фінансові результати	710	791	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	3000,00
Ситуація 2. Отримано витрати від первісного визнання – вартість, за якою актив оцінюється, менша від витрат, що пов'язані з його створенням					
3	Оприбуткування активів	21, 27	23	На суму справедливої вартості	20000,00
	Одночасно: витрати від первісного визнання активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00
4	Списання витрат від первісного визнання на фінансові результати	791	940	На суму різниці між історичною та справедливою вартістю	7000,00

Джерело: [38, с. 66]

Необхідно врахувати, що на момент первісного визнання біологічного активу чи сільськогосподарської продукції підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів чи продукції. Оскі-

льки, загальновиробничі витрати та витрат допоміжних виробництв розподіляють і відносять на об'єкти обліку тільки в кінці звітного періоду (кварталу чи року). Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений на кінець періоду, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) на проміжну дату балансу. Тому даний показник необхідно коригувати. Згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315, якщо справедлива вартість на дату оприбуткування біологічних активів відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, необхідно здійснювати коригування визнаних доходів чи витрат (методом «червоне сторно»). Дану методику згруповано у табл. 2.5.

Проте ми пропонуємо не коригувати дохід на суму перевищення, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом «червоне сторно»), а визнавати витрати. Аналогічно не коригувати витрати. Дана позиція підтверджується Листом ДПС України від 13.03.2012 №4486/6/15-1415 «Про надання консультації» стосовно податкового обліку біологічних активів та п. 21 ПСБО 30 «Біологічні активи».

Отже, п. 21 положення визначено, що збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів підприємства, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат). Податківці у своєму ж листі акцентують увагу на тому, що датою отримання інших доходів є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами ПКУ (п. 137.16 ст.137 Кодексу) [23].

Крім того, на нашу думку, проведення в бухгалтерському обліку необхідно здійснювати тільки щодо залишків біологічних активів та готової продукції, без застосування рахунка 23 «Виробництво».

Приклад № 2. Ситуація 1. Відбулося зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 20000,00 грн до 21000,00 грн.

Таблиця 2.6

Коригування фінансового результату на рахунках бухгалтерського обліку згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315 (далі МР № 1315) на дату балансу

№ п/п у МР №1315	**Облік доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів**		
18	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
	Коригування суми доходів:		
	- на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
	- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року (методом "червоне сторно")	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
19	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
	Коригування суми витрат:		
	- на суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
	- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року (методом "червоне сторно")	94 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»
20	Включення до фінансових результатів доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	791 «Результат операційної діяльності»
21	Включення до фінансових результатів витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	791 «Результат операційної діяльності»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

Джерело: [38, с. 66]

Ситуація 2. Відбулося зменшення справедливої вартості на дату балансу

порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування з 30000,00 грн. до 25000,00 грн. А також зменшення вартості сільськогосподарської продукції, в результаті чого проведено уцінку на 500,00 грн. Результати дослідження згруповано в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	
	Ситуація 1. *У разі зростання справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів на дату їх оприбуткування*			
1.	Визнано дохід від збільшення справедливої вартості біологічних активів	21	710	1000,00
	Ситуація 2. *У разі зменшення справедливої вартості на дату балансу порівняно із вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції на дату їх оприбуткування*			
2.	Визнано витрати від зменшення справедливої вартості біологічних активів рибництва	940	21	5000,00
3.	Уцінено первісну вартість готової продукції до чистої вартості реалізації	946	27	500,00
	Відображено фінансовий результат			
4.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості біологічних активів			
	- дохід	710	791	1000,00
	- витрати	791	940	5000,00
5.	Віднесено на фінансовий результат зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції	791	946	500,00

Джерело: [38, с. 66]

Також, Мельник О.С. [38, с. 66] пропонує методику бухгалтерського обліку фінансових результатів на звітну дату після розподілу загальновиробничих витрат.

Приклад №3 (доповнення прикладу №1): протягом звітного періоду сільськогосподарське підприємство понесло окрім прямих виробничих витрат у розмірі 27000,00 грн, ще загальновиробничі витрати у розмірі 7000,00 грн. Припустимо, що усі загальновиробничі витрати були розподілені. Отже історична собівартість біологічних активів на дату балансу склала 34000,00

грн. (табл. 2.14).

Ситуація №1. На дату балансу справедлива вартість біологічних активів становить 37000,00 грн, що на 3000,00 грн більше за витрати, що пов'язані з їх створенням. Вартість, за якою активи оцінювалися при первісному визнанні, становила 30000,00 грн.

Ситуація №2. На дату балансу справедлива вартість біологічних активів становить 20000,00 грн., (справедлива вартість залишилась без змін). Вартість, за якою актив оцінювався при первісному визнанні, становила – 20000,00 грн.

Таблиця 2.8

Відображення фінансових результатів після розподілу витрат на виробництво біологічних активів і сільськогосподарської продукції рибництва

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Примітка	Сума, грн
		Д-т	К-т		
1	2	3	4	5	6
1. Розподіл загальновиробничих витрат					
1.1	Рознесені розподілені загальновиробничі витрати на об'єкти виробництва	23	91	На суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00
1.2	Відображення відхилення вартості активів, що реалізовані	90	91	На суму нерозподілених загальновиробничих витрат	-
	Одночасно: коригування фінансового результату від реалізації	791	90		-
2. Методика відображення оборотів по рахунку 23 «Виробництво»					
2.1 Ситуація №1	Відображення відхилення вартості активів	21, 27	23	У разі зростання справедливої вартості. Проведення на суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00
	Відображення доходу від зміни справедливої вартості	21,27	710	На різницю між історичною і справедливою собівартістю	3000,00
	Одночасно: відображення фінансового результату від зміни вартості	710	791		3000,00

Продовження табл. 2.14

1	2	3	4	5	6
2.2 Ситуація №2	Відображення відхилення вартості активів,	940	23	Якщо справедлива вартість не змінилась або зменшилась. Проведення на суму розподілених загальновиробничих витрат	7000,00
	Одночасно: відображення фінансового результату від оприбуткування активів	791	940		7000,00

Джерело: [38, с. 66]

У результаті таких проведень на дату балансу оборот по дебету рахунку 21 має дорівнювати 37000,00 грн. (27000,00 грн. прямі виробничі витрати плюс 7000,00 грн. розподілені загальновиробничі витрати плюс 3000,00 дохід від збільшення справедливої вартості). Основною ціллю такої методики залишається відображення на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» руху активів, вартість яких визначається цінами активного ринку, а на рахунку 23 «Виробництво» – історичної вартості на створення таких активів. Оприбуткування продукції сільського виробництва та біологічних активів за справедливою вартістю на сьогодні впливає на такий важливий показник як ліквідність балансу підприємства. Тому біологічні активи варто оприбутковувати на баланс за справедливою вартістю. Проте методика бухгалтерського обліку біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю, дуже трудомістка.

Запропоновано методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування біологічних активів та сільськогосподарської продукції, а також методику коригування фінансових результатів від переоцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції на дату балансу без застосування коригування фінансових результатів методом «червоне сторно». Адже збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Висновок до розділу 2.

Важливо підкреслити, що згідно з НП(С)БО 7, біологічні активи, зокрема багаторічні насадження, обліковуються на балансі підприємства за їхньою первинною вартістю. Починаючи з моменту включення плодоносних багаторічних насаджень до основних засобів, застосовується амортизація, вибираючи метод самостійно та закріплюючи його в наказі про облікову політику. Варто враховувати, що стратегічний вибір методу амортизації визначається підприємством, але всі методи, за винятком виробничого, ґрунтуються на строках корисного використання. Для садів, наприклад, важливим є термін експлуатації, а не тільки вік плодоношення. У разі оподаткування прибутку виробником застосовуються мінімальні строки корисного використання – 10 років.

Наслідком цього підходу є нарахування амортизації за допомогою бухгалтерського запису, де дебетується рахунок 23 «Рослинництво», а кредитується рахунок 131 «Знос основних засобів». Важливо зауважити, що дерева в лісі обліковуються як довгострокові біологічні активи, а їхні продукти, такі як деревина та дрова, відображаються як сільськогосподарська продукція.

Зазначається, що згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, біологічні активи повинні бути переоцінені за справедливою вартістю на кожну дату складання балансу. Це надає можливість відобразити реальні фінансові показники, що використовуються при привласненні інвестицій та отриманні кредитів. При цьому собівартість реалізованих біологічних активів визначається за їхньою справедливою вартістю без витрат на місці продажу, що забезпечує надійність та об'єктивність фінансової звітності підприємства.

Також висловлюється необхідність науково-методичних розробок для аналізу біологічних активів, що є актуальним завданням в контексті гармонізації бухгалтерського обліку із міжнародними стандартами.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Облік генно-модифікованих біологічних активів в Україні та світі

Нарощування темпів виробництва сільськогосподарських культур у різних країнах світу ведеться шляхом запровадження новітніх біотехнологій, зокрема використання генетично-модифікованих рослин (далі - ГМ-рослин). У сучасному світі проблема виробництва генетично модифікованих культур є однією з актуальних і складних для вирішення [32, с. 118].

Наразі вирощують ГМ-рослини у 28 країнах світу, зокрема у США, Бразилії, Аргентині, Індії, Канаді, Австралії, Іспанії, Китаї тощо. Найбільші площі зазначених культур розташовані у США, де вирощують кукурудзу, сою, цукровий буряк, бавовну та інше на 73 млн га, що становить 40% світових площ.

В цьому контексті важливо оцінити місце України в процесі розвитку новітніх біотехнологій та її власні економічні інтереси як потужного виробника продовольства. Адже аграрний сектор України є важливою стратегічною галуззю української національної економіки, яка забезпечує продовольчу безпеку та продовольчу незалежність нашої держави. Він формує 16-17% валового внутрішнього продукту.

Згідно зі ст. 14 Закону України «Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» державну реєстрацію ГМО та продукції, виробленої з їх застосуванням, здійснюють центральні органи виконавчої влади відповідно до повноважень, викладених у ст. ст. 8-112 Закону. При цьому такі органи ведуть Державні реєстри ГМО та продукції, виробленої з їх застосуванням, розміщують їх на власних офіційних веб-сайтах та регулярно публікують у засобах масової інформації. Щодо галузі рослинництва, то згідно з ч. 3 ст. 14 розглядува-

ного Закону, у Державних реєстрах генетично модифікованих організмів реєструються:

(а) сорти сільськогосподарських рослин, створені на основі ГМО;

(б) засоби захисту рослин, отримані з використанням ГМО.

При цьому функції щодо державної реєстрації названих сортів сільськогосподарських рослин покладено на Міністерство аграрної політики та продовольства України (ст. 11 Закону); а щодо державної реєстрації засобів захисту рослин – на Міністерство екології та природних ресурсів України (ст. 9 Закону).

Створення і впровадження генетично модифікованих організмів (ГМО) є однією з науково-політичних проблем. Вважаємо, що полеміка навколо ГМО корисна, оскільки спонукає науковців поліпшувати конструкції, посилювати контроль за наслідками і адаптувати систему обліку до вітчизняних реалій сьогодення. Якщо ми не в змозі зупинити чи заборонити вирощування генномодифікованої продукції, то потрібно вміти виділити її серед інших біологічних продуктів. Адже, кожен має право вибирати, вживати продукти з ГМО чи ні. Тому поділ активів ще при їх вирощуванні на ті, які містять ГМО та ті, що їх не містять, є і буде досить актуальним [34].

Глобалізація економіки, прагнення досягти аграрним сектором України лідируючих позицій у світовому виробництві продовольства обумовлюють додаткову потребу посилення обліково-інформаційного забезпечення управління, державного та суспільного контролю за біологічними активами з генетично модифікованими формами. Постає необхідність розробки комплексного підходу до побудови системи бухгалтерського обліку біологічних активів з ГМО, з огляду на підвищення суспільних запитів до облікової інформації в умовах сталого розвитку.

На сьогодні Україна має потужний природно-біологічний потенціал, що дозволяє перетворювати сільське господарство в інвестиційно привабливу галузь економіки, адже Україна займає третину загальної території центральної Європи і є власницею майже 40 % світової площі чорноземів – найродючіших

ґрунтів суходолу.

Враховуючи природно-кліматичні та інші особливості країни, значні потенційні його можливості в розвитку сільськогосподарського виробництва Україна може в перспективі виробляти сільськогосподарську продукцію в значних розмірах.

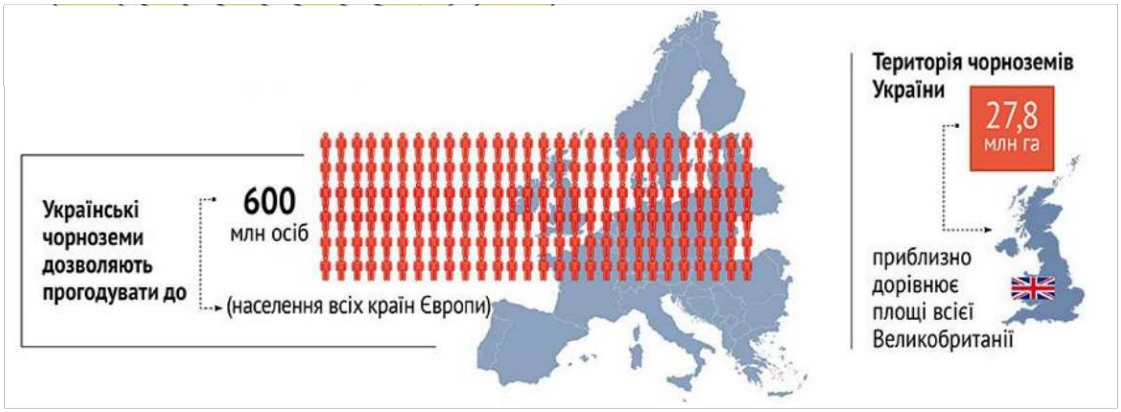


Рис. 3.1. Територія чорноземів України у порівнянні з країнами світу

Джерело: [32, с. 119]

Аналіз стандартів бухгалтерського обліку засвідчив, що у змісті НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» не зазначено жодної інформації щодо порядку обліку та контролю біологічних активів та сільськогосподарської продукції з ГМО. У зв'язку з цим необхідно знайти комплексний підхід до побудови системи бухгалтерського обліку біологічних активів з генетично модифікованими організмами, з огляду на підвищення суспільних запитів до облікової інформації в умовах сталого розвитку. Оскільки, ГМО є активами всіх сільськогосподарських підприємств у вигляді біологічних активів та сільськогосподарської продукції, то для «прозорого» ведення обліку на підприємстві потрібно їх відображати як окремі об'єкти обліку [56].

В першу чергу інформацію про дані активи потрібно обов'язково зазначати у обліковій політиці господарств. А саме:

– перелік рахунків, що відображають БА з ГМО;

– порядок документообігу БА з ГМО;

– методи оцінювання БА з ГМО;

– порядок визначення первісної вартості ГМО; складу та наповнення внутрішньої звітності; нормативів витрачання сировини; вартості БА з ГМО;

– собівартість, яка буде обчислюватись за даними обліку;

– перелік статей калькуляції;

– порядок бухгалтерського обліку випуску продукції, що містіть ГМО;

– методи списання БА з ГМО.

Процес біологічних перетворень та виробництво сільськогосподарської продукції з ГМО доцільно відокремлено відображати на рахунках 23 «Виробництво», 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи» 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з обов'язковим виділенням до них аналітичних рахунків, виробничих звітів, облікових та звітних регістрів. Зокрема до рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» аналітику відкривати таким чином, рисунок 3.2.

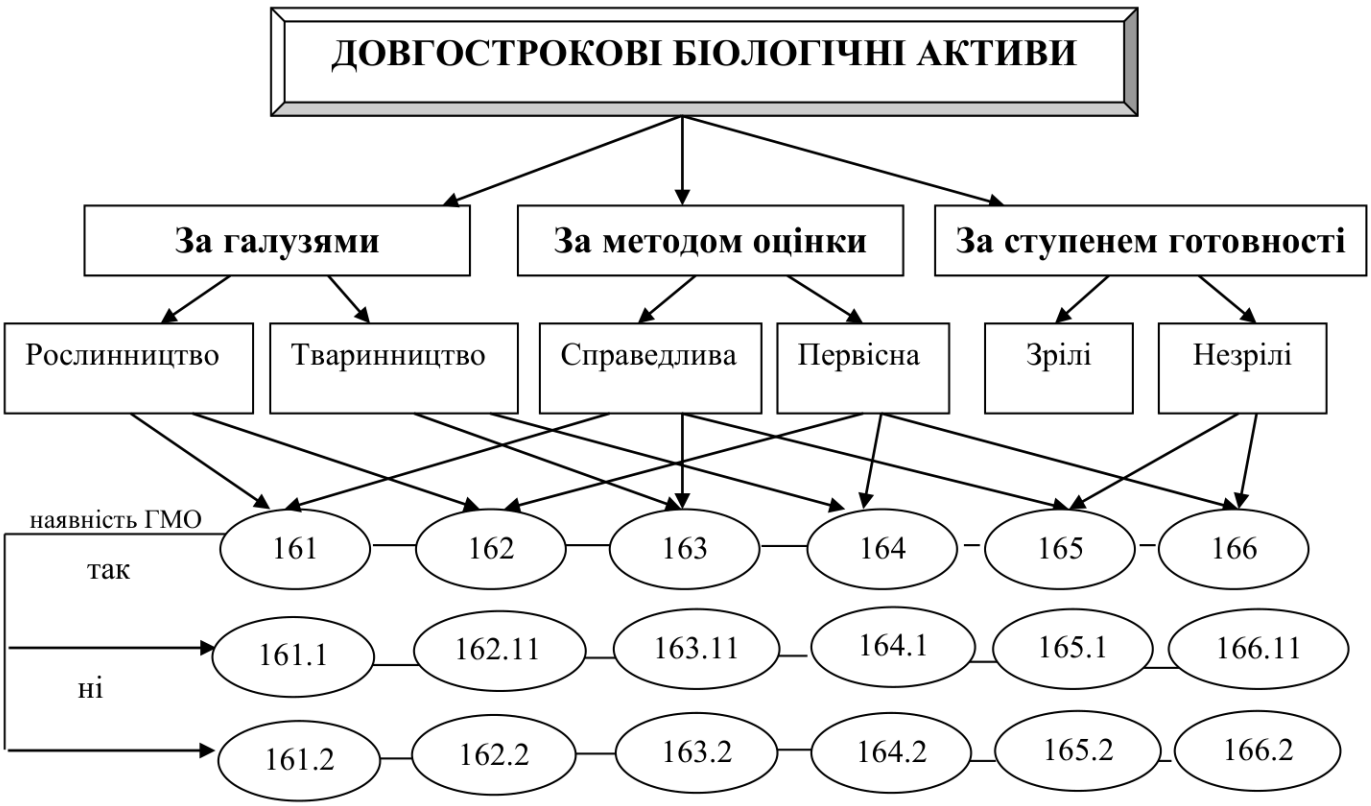


Рис. 3.2. Доповнена структура рахунків довгострокових біологічних активів для виявлення генетично модифікованих організмів в біологічних перетвореннях

Джерело: [32, с. 120]

Відповідно рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» буде поділятись:

1) 271 «Продукція рослинництва»:

– 271.1 «Продукція рослинництва з ГМО»;

– 272.2 «Продукція рослинництва без ГМО»;

2) 272 «Продукція тваринництва»:

– 272.1 «Продукція тваринництва з ГМО»;

– 272.2 «Продукція тваринництва без ГМО»

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» також поділити на аналітичні рахунки, рис. 3.3.

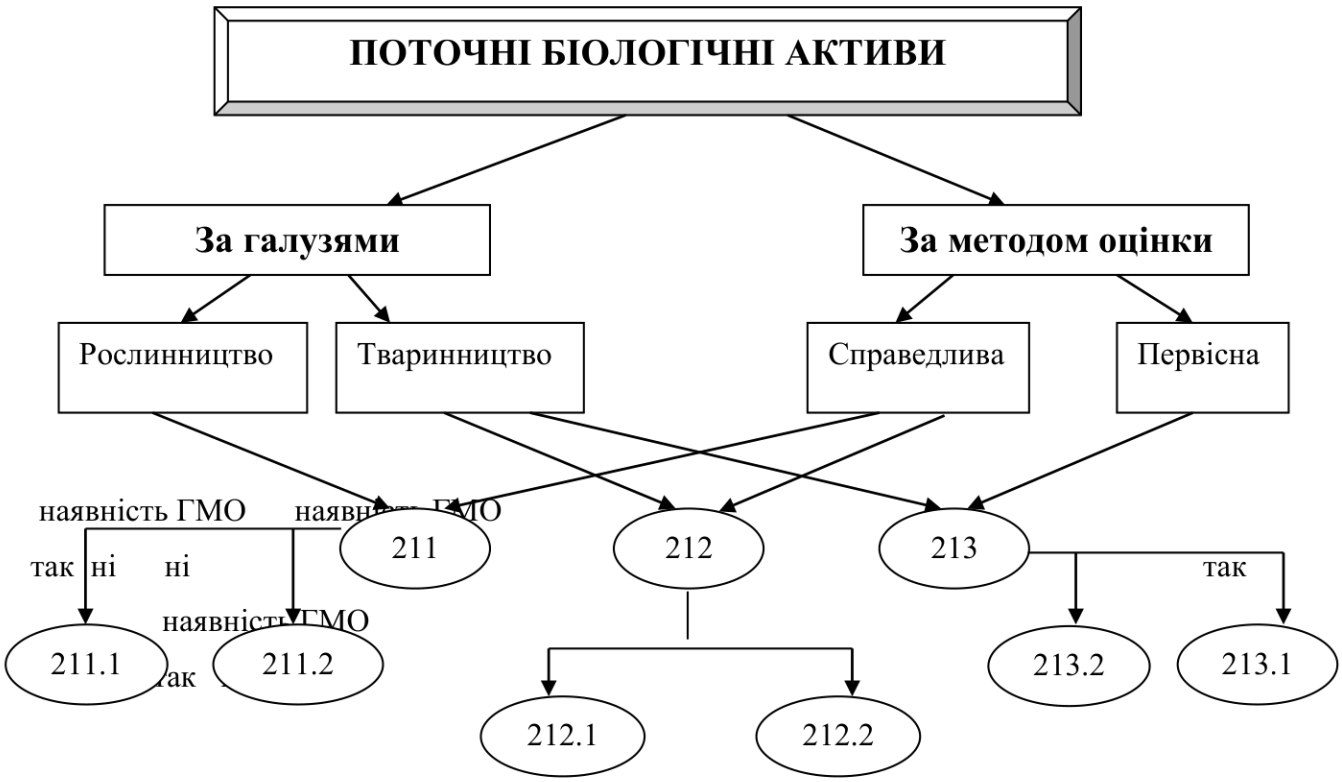


Рис. 3.3. Доповнена структура рахунків поточних біологічних активів для виявлення генетично модифікованих організмів в біологічних перетвореннях

Джерело: [32, с. 121]

До рахунку 23 «Виробництво» пропонуємо використовувати таку аналітику:

1) 231 «Виробництво продукції рослинництва»:

– 231.1. «Виробництво продукції рослинництва з ГМО»;

– 231.2 «Виробництво продукції рослинництва без ГМО»

2) 232 «Виробництво продукції тваринництва»:

– 232.1. «Виробництво продукції тваринництва з ГМО»;

– 232.2 «Виробництво продукції тваринництва без ГМО».

Рахунок 155 «Придбання вирощування довгострокових БА» пропонуємо також доповнити аналітичними рахунками щодо ГМБА. А саме:

– 155.1. «Придбання вирощування довгострокових БА з ГМО»

– 155.2. «Придбання вирощування довгострокових БА без ГМО»

Типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку з надходження біологічних активів з ГМО наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Типова кореспонденція рахунків з надходження біологічних активів та сільськогосподарської продукції з ГМО

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержано худобу з ГМО та зараховано її до складу довгострокових біологічних активів	163.1 «Довгострокові БА оцінені за справедливою вартістю З ГМО»	155.1 «Придбання вирощування довгострокових БА з ГМО»
2	Відображено вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів з ГМО	163.1. «Довгострокові БА оцінені за справедливою вартістю З ГМО»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
3	Відображено витрати з доставки безоплатно одержаного довгострокового біологічного активу з ГМО транспортом сторонньої організації	155.1 «Придбання вирощування довгострокових БА з ГМО»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Зараховано транспортні витрати до вартості безоплатно отриманого довгострокового біологічного активу	163 «Довгострокові БА оцінені за справедливою вартістю З ГМО»	155.1 «Придбання вирощування довгострокових БА з ГМО»

Джерело: [32, с. 121]

Обов’язкове виділення відповідних аналітичних рахунків зумовлює вне-

сення додаткових статей щодо генномодифікованих біологічних активів у облікових регістрах бухгалтерського обліку та статистичній звітності.

Облік біологічних активів з генетично модифікованими організмами має забезпечити отримання правдивої інформації щодо якості та кількості даних активів, обумовити базу достовірної їх оцінки.

Більш відповідально слід поставитись до відображення у Примітках до фінансової звітності інформації щодо генетично модифікованих біологічних активів. Накопичену інформацію щодо біологічних активів з ГМО пропонуємо відображати в окремому 16 розділі приміток, який міститиме назву «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції з ГМО та додаткових біологічних активів з ГМО».

За своїм складом примітки до фінансових звітів поділяються на три компоненти: облікова політика; інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями; інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Введення окремого розділу у примітках, щодо генетично модифікованих активів дозволить отримувати необхідну оперативну інформацію щодо даних активів для потреб управління і для держави в цілому (рис. 3.4).

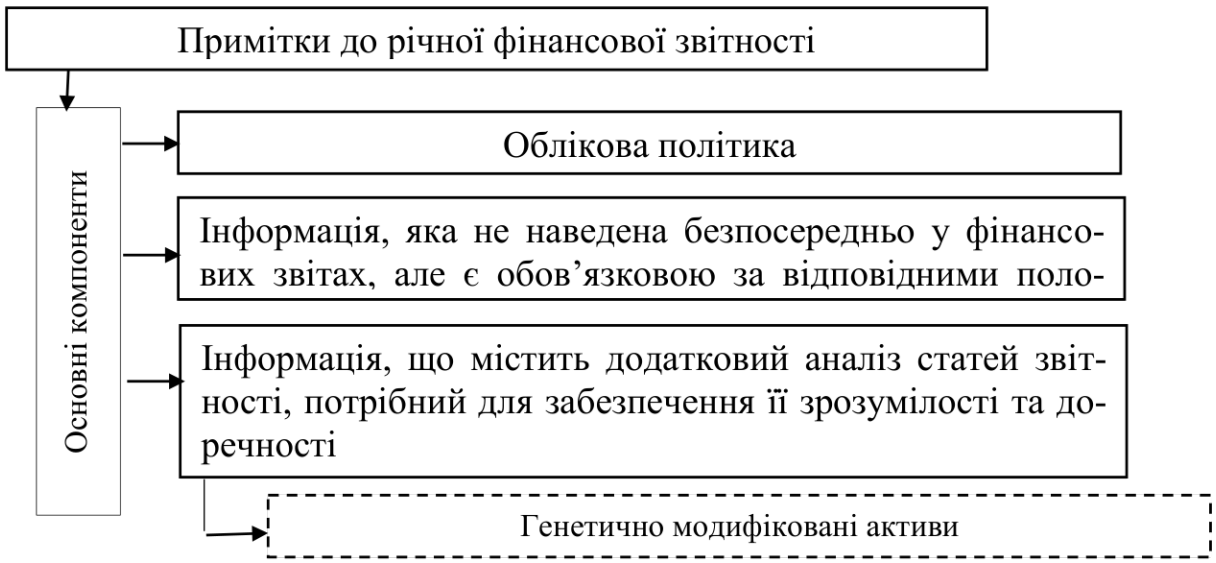


Рис.3.4. Запропонована структура приміток до фінансової звітності

Джерело: [32, с. 123]

Крім фінансової звітності невід'ємною складовою інформаційної системи АПК є і статистична звітність, що використовується з метою дієвого державного регулювання у сільському господарстві. В ній наводяться дані, сформовані в управлінському обліку про витрати виробництва у розрізі сільськогосподарських культур та видів продукції рослинництва і тваринництва.

Інформацію про біологічні активи підприємства та їх біологічні перетворення, а також сільськогосподарську продукцію відображають у Формі 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Вважаємо за доцільне доповнити її ще одним розділом, який буде відображати інформацію про склад витрат виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції з ГМО. Як бачимо, фінансова звітність сільськогосподарських підприємств потребує змін щодо відображення переоцінки біологічних активів та інформації щодо виробництва та реалізації генетично модифікованих активів. Як було вже нами зазначено, інформація про біологічні активи з ГМО сьогодні взагалі відсутня в НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41, хоча вона має суттєве значення як на рівні підприємства, так і на базі країни в цілому. Тому вважаємо за доцільне доповнити зміст положень розділом «Екологічна безпека», в якому буде зазначена методика побудови окремого обліку біологічних активів з ГМО.

Розв'язання проблем правдивого відображення інформації в обліку та звітності стосовно генетично модифікованих біологічних активів та їх біологічних перетворень вимагає прийняття нових, нормативно-правових рішень з боку держави. Враховуючи гармонізацію законодавства України з ЄС така постановка питання є цілком логічною. У зв'язку з цим пропонуємо стандарт бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності доповнити розділом «Державна підтримка», в якому окрім норм, що мають відображення в МСБО 41 знайшли місце і положення щодо стимулювання виробництва біологічних активів та сільськогосподарської продукції без генетично модифікованих організмів. Із зазначеного вище вважаємо, що на рівні держави потрібно зобов'язати

підприємства відображати в обліку та звітності біологічні активи та сільськогосподарську продукцію з ГМО.

Реальними кроками щодо цього вбачаємо створювати за допомогою важелів економічного стимулювання (податки, кредити, пільги тощо) державну підтримку підприємствам, що подають правдиву інформацію про наявність біологічних активів з ГМО, кількість вирощеної продукції з ГМО та ринки її збуту. Однією з форм державного впливу на агропромисловий комплекс України є державне регулювання сільського господарства, яке здійснюється із застосуванням спеціальних методів і форм регулятивно-управлінської діяльності.

Наскільки нам відомо, у системі Міністерства аграрної політики України державний контроль за якістю та раціональним використанням зерна і продуктів його переробки здійснює Головна державна інспекція якості та сертифікації сільськогосподарської продукції. Також вона вносить у встановленому порядку керівництву міністерства пропозиції щодо удосконалення нормативно-правових актів, які регламентують закупівлі сільськогосподарської продукції і сировини, здійснює систематичний контроль за реалізацією законодавчих актів на місцях. Із врахуванням наведених пропозицій пропонуємо структурним підрозділам Міністерства аграрної політики України сконцентрувати зусилля на розробці методів державної підтримки сільськогосподарських підприємств. Враховуючи обмеженість бюджетних коштів, слід обрати найприйнятніший варіант державної підтримки, який би, з одного боку, стимулював сільськогосподарських товаровиробників до правдивого відображення інформації в обліку, а з іншого - не потребував би великих сум з боку держави [48].

Отже, врахувавши переваги та недоліки нового обліку сільськогосподарської діяльності, виявивши проблеми застосування його на практиці, пропонуємо доопрацювати НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Доопрацьований стандарт сприятиме більш реальному веденню обліку в сільському господарстві та досягненню більш високих кінцевих результатів діяльності з метою забезпечення управління достовірною та правдивою інформацією про результати діяльності.

Вдосконалення НП(С)БО 30 «Біологічні активи» лежить у площині переосмислення ролі сільськогосподарської діяльності для соціальних та природо-екологічних чинників розвитку людства. Окремого розкриття в аграрних галузевих стандартах потребують питання «Державної підтримки» та «Екологічної безпеки». Досить важливою є і світова стандартизація обліку та звітності виробництва генетично модифікованої продукції.

3.2. Використання інформаційних технологій для удосконалення обліку біологічних активів

Проблемні аспекти контролю пов'язані також із суперечністю питань, які мають місце в організації і методиці бухгалтерського обліку біологічних активів, низьким рівнем науково-методичного забезпечення аудиту агропромислового виробництва, наявністю в достатній кількості аудиторів, спеціалізованих в аграрній сфері. Таким чином доцільність розробки спеціальних методичних рекомендацій з організації і методики аудиту біологічних активів та подальших наукових досліджень є очевидними.

Одним із напрямків удосконалення обліку біологічних активів є використання технологій BIG DATA, яка може бути використана лише для великих підприємств.

Основною метою роботи сучасного підприємства є не лише одержання максимальної прибутковості, але й раціональне співвідношення «витрати – дохід». Побудова реальної залежності можлива лише завдяки систематичній, комплексній та об'єктивній оцінці всіх внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на роботу підприємства. Забезпечити таку оцінку дійсності можна завдяки використанню Big Data [50, с. 116].

Сам термін «Big Data» був уперше (за даними електронної бібліотеки «Association for Computing Machinery») використаний у 1997 р. Майклом Коксом і Девідом Еллсвортом на Восьмій конференції IEEE з візуалізації. Виділяють такі три головні характеристики Великих даних:

– великий обсяг (розмір бази даних);

– висока різноманітність (обробляються дані різних джерел і різних типів);

– високий рівень швидкості накопичення даних та їх первинної обробки.

Сутність Великих даних полягає в тому, що під час їх оброблення інформація одночасно отримується з великого обсягу, з великою швидкістю, зокрема з великою швидкістю приросту даних, з урахуванням одночасних, тобто паралельних, рівнів обробки, а також різноманітних даних, тобто є можливість використання різних джерел даних. Зарубіжними авторами ця концепція називається «три V».

Українські виробники лише приглядаються до цих технологій. За експертними оцінками інформаційні інновації застосовуються в Україні лише на 3% земельного фонду, переважно крупними аграрними холдингами. Така ситуація значною мірою спричинена незнанням фермерами можливостей внутрішнього ринку агротехнологій та страхом перед необхідністю інвестувати значні ресурси у дорогі та ризикові проєкти.

Технологія Big Data включає зберігання інформації (нині пов’язане з хмарними технологіями), її структурування (застосовують програмні рішення та платформи), управління й аналіз (оброблення та створення аналітичних звітів). Метою використання Великих даних є:

– покращення процесу прийняття рішень;

– управління ризиками;

– розвиток нових продуктів;

– підвищення маржі тощо.

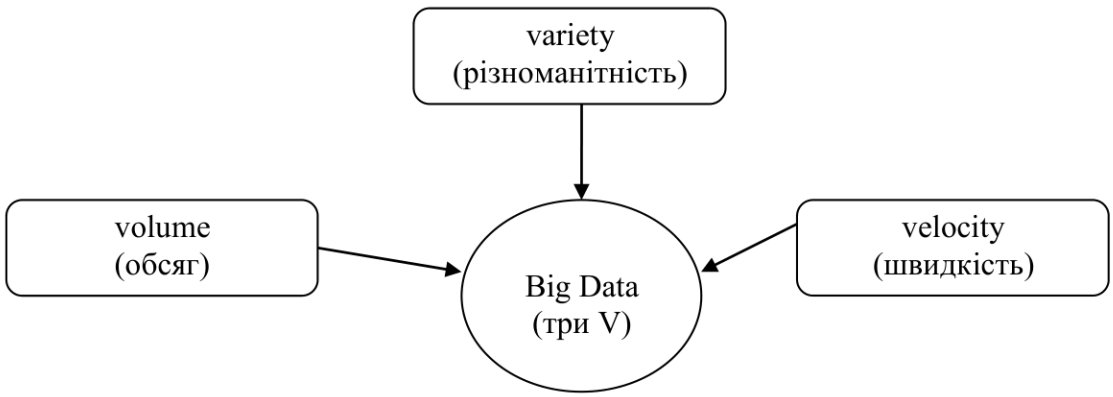


Рис. 3.5. Основні характеристики (концепція) Big Data (три V)

У рослинництві Big Data пов’язані з:

– підготовкою інформації для управління основними виробничими процесами;

– моніторингом та аналізом даних про ґрунти, погодні та кліматичні умови;

– точним землеробством, збиранням інформації про посів сільськогосподарських культур, внесення добрив і засобів захисту рослин, виявленням ділянок, де є проблеми із сходами, хворобами, шкідниками;

– прогнозуванням урожайності;

– оцінкою зовнішнього середовища.

Дослідження ґрунтів дає можливість швидко оцінити ситуацію, визначити проблемні ділянки й виявити, які й коли компоненти необхідно застосувати для підвищення їх якості.

Для отримання таких результатів у лабораторних умовах потрібні час і витрати матеріалів та трудових ресурсів. Потім одержані результати аналізуються безпосередніми управлінцями, що приймають рішення про вжиття конкретних заходів, тобто відбуваються значні втрати часу, який і так досить обмежений під час виконання сільськогосподарських робіт. Використання Big Data у взаємодії з дронами або супутниковими даними (програмами) дає змогу все це робити дуже швидко за мінімальних ресурсних витрат.

Аналіз кліматичних умов дає змогу підібрати кращі сорти та гібриди для конкретної кліматичної зони та вибудувати оптимальні строки виконання технологічних операцій.

Точне землеробство (ідеально прямі рядки й оптимальні маршрути по нерівній поверхні) і догляд за посівами з використанням GPS-навігації, сенсорних датчиків, приладів та програм аналізу даних сприяють раціональному використанню паливно-мастильного й посівного матеріалу, добрив (внесення їх лише тоді, коли цього вимагає ґрунт) і засобів захисту рослин (за початкової появи шкідників і хвороб), збільшенню продуктивності під час виробництва.

Процеси, пов’язані з основним виробництвом (дослідженням ґрунтів, по-

сівом, роботою з добривами та засобами захисту), націлені на збільшення врожайності, підвищення якості продукції, зменшення впливу людського фактору та оптимальне використання ресурсного забезпечення.

Крім інформації, отриманої в процесі виробничогосподарської діяльності, для аналізу використовують інформацію обліково-економічного змісту, одержану з фінансових документів, які переважно формуються у спеціальних бухгалтерських програмах, що часто не інтегровані між собою, тобто постає проблема систематизації та консолідації всієї внутрішньої інформації підприємства. Під час використання звичного для більшості суб'єктів господарювання стандартного набору програмних продуктів потрібні значні витрати часу для можливості побудови релевантної інформації, яку можуть сприймати керівники всіх рівнів, але навіть у цьому разі частина даних може бути втрачена через трактування їх як другорядних, що не містять конкретної інформації з досліджуваного питання, або відсутність чітких структурованих форм відображення інформації (внутрішніх звітів).

Використання Big Data дасть змогу поєднувати одночасне дослідження внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства.

Вивчення зовнішнього середовища за допомогою спеціалізованих програм дає змогу визначити сучасні ринкові тенденції, знайти контрагентів (постачальників, посередників, покупців), вибудувати комплексну політику роботи підприємства, націлену на результат, сформувати обґрунтовану ціну на реалізацію продукції.

Отже, використання Великих даних в управлінському обліку дає можливість вибудувати ефективну взаємодію різних систем і способів збирання, оброблення та узагальнення інформації (поєднати GPS-обладнання з різними програмними продуктами та засобами автоматизації, обліковою інформацією та адаптувати до швидких змін зовнішнього середовища).

Застосовувати Big Data потрібно систематично, тобто протягом усього періоду існування підприємства. Це дасть можливість накопичувати та аналізувати інформацію, порівнювати дані з огляду на різні періоди та будувати

більш релевантні прогнози на майбутнє [53].

Загалом використання Big Data в управлінському обліку дає змогу:

– швидко отримувати інформацію про всі внутрішні фінансово-господарські процеси;

– досліджувати зовнішні фактори;

– аналізувати основні показники діяльності суб'єкта господарювання, використання виробничих, фінансових та трудових ресурсів;

– виявляти проблемні моменти в процесі функціонування підприємства та його облікового відображення;

– систематизувати інформацію та складати внутрішню звітність;

– сприяти прийняттю управлінських рішень.

Отже, використання Big Data в управлінському обліку переважно пов'язане з реалізацією його аналітичної функції в комплексній взаємодії з інформаційною, прогнозною та контрольною.

Система побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах тісно пов'язана зі взаємодією його структурних елементів (відділів, служб тощо). Залежно від розмірів підприємства кількість елементів може варіюватися.

У структурі більшості малих підприємств, до яких переважно належать фермерські господарства, окремі структурні одиниці у вигляді підрозділів не виділяють.

При цьому функціональні обов'язки покладені безпосередньо на працівників, які відповідають за певний вид діяльності. Для повноцінної організації роботи підприємства між працівниками необхідно налагоджувати горизонтальні й вертикальні взаємозв'язки. Їх продуктивній побудові сприяє використання Big Data, що пришвидшує обмін інформацією, аналіз інформаційних потоків і використання генерованих даних в управлінні підприємством та побудові стратегії його діяльності.

У середніх та великих підприємствах функціонують структурні підрозділи у вигляді різнофункціональних відділів або служб, що існують як окремі

елементи та взаємодіють між собою за горизонтальним зв'язком, а по вертикальній ієрархії підпорядковуються керівництву підприємства. Для швидкої передачі інформації між учасниками виробничо-господарської діяльності та її інтерпретації з урахуванням зовнішніх факторів доцільно використовувати Big Data (рис. 3.6).

При цьому Big Data допомагають не тільки будувати ланцюговий взаємозв'язок всередині конкретного підприємства (групи підприємств), зв'язуючи його структурні елементи між собою, але й використовувати інформацію зовнішнього середовища для визначення місця суб'єкта господарювання в загальній ринковій системі. Всі структурні одиниці дочірньої компанії не лише взаємодіють між собою в єдиній системі управлінського обліку, але й мають зв'язки з подібними функціональними відділами в материнській компанії, тобто налагоджується тісний взаємозв'язок усіх підприємств як єдиного комплексу, що дає змогу систематизувати, аналізувати та ідентифікувати консолідовану інформацію для загального управління підприємством.

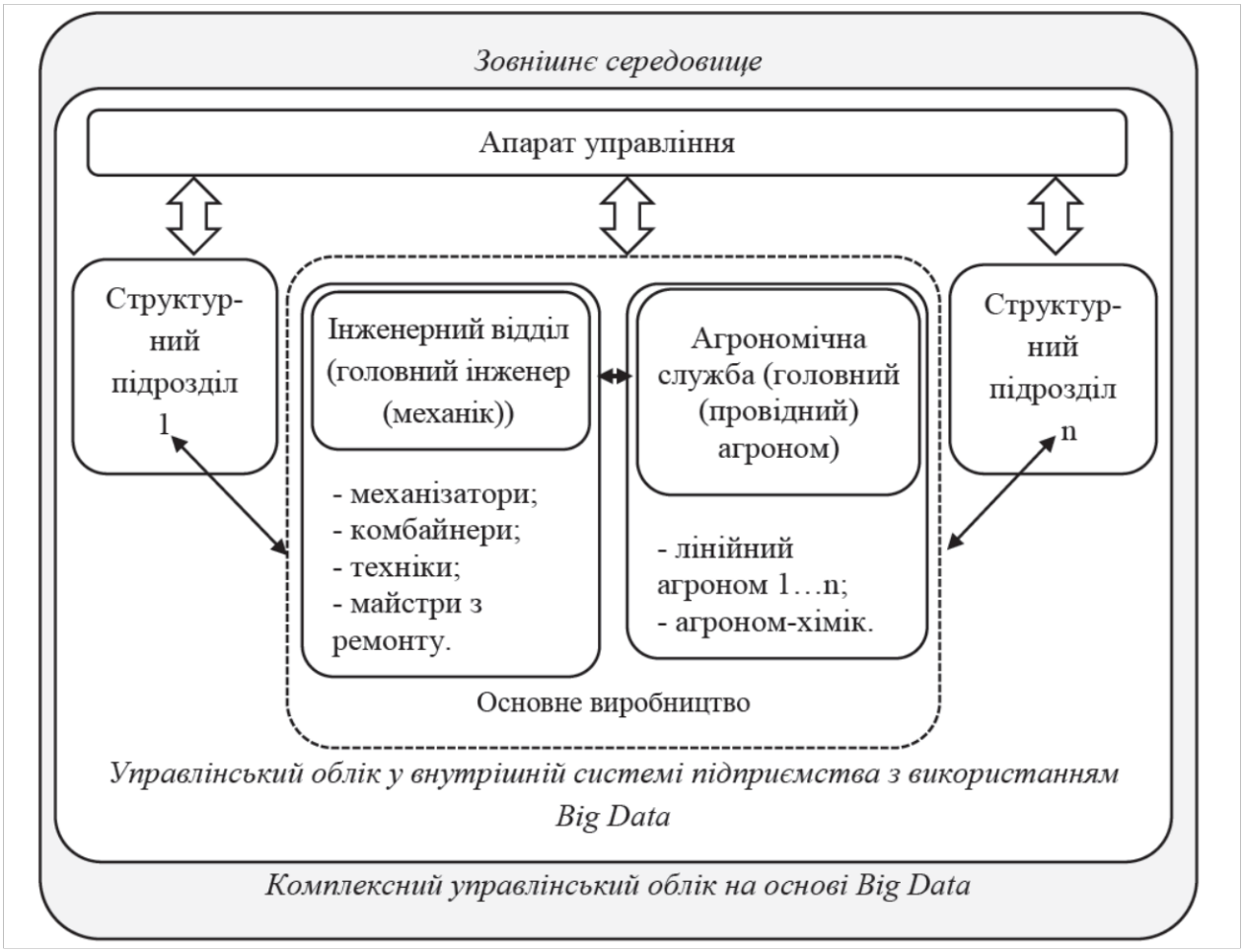


Рис. 3.6. Структурно-логічна схема функціонування управлінського обліку в рослинництві у середніх та великих підприємствах з використанням Big Data

Джерело: [50, с. 118]

Структура, зображена на рис. 3.7, притаманна великим підприємствам, у складі яких виокремлюють материнську й дочірні компанії. Побудова системи управлінського обліку в сільському господарстві має базуватись на специфічних особливостях галузі, на якій зосереджено основний вид діяльності суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим виникає необхідність оброблення великих масивів даних, які формуються всередині підприємства та надходять у вигляді зовнішніх інформаційних потоків. У комплексній системі такий процес можна реалізувати з використанням Big Data. На жаль, нині більшість господарюючих суб'єктів не використовує такі технології. Це означає, що великі обсяги інформації, яка на перший погляд не є суттєвою чи технології оброблення якої відсутні, не опрацьовуються, отже, не впливають на прийняття управлінських рішень.

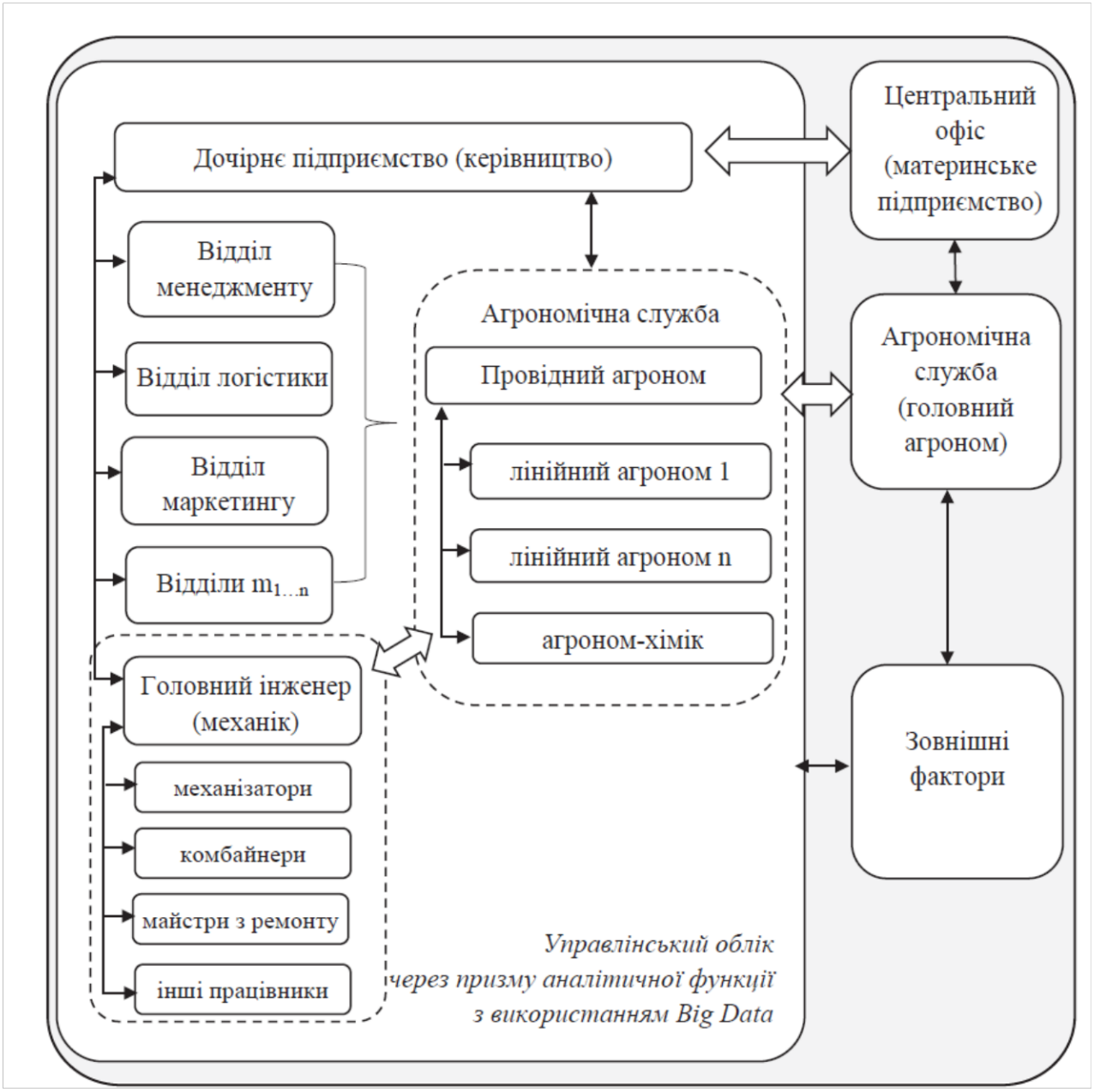


Рис. 3.7. Структурно-логічна схема функціонування управлінського обліку в рослинництві в агрохолдингах з використанням Big Data

Джерело: [50, с. 119]

Отже, перспективним напрямом подальшого дослідження є практичне впровадження Великих даних у фінансово-господарську діяльність усіх учасників ринкового середовища, в тому числі і малих форм господарювання для забезпечення якісного бухгалтерського обліку та дієвого внутрішнього контролю біологічних активів.

Висновок до розділу 3.

Актуальність проблеми виробництва генетично модифікованих культур та їх вплив на світове господарство в сучасному світі створює необхідність у розгляді та вирішенні цього питання. Впровадження новітніх біотехнологій, зокрема ГМ-рослин, є стратегічним напрямком розвитку сільськогосподарського сектору в різних країнах, що визначається прагненням до підвищення врожайності та ефективності виробництва.

Полеміка щодо використання ГМО сприяє науковим дебатам і вдосконаленню технологій, а також вимагає розробки адекватної системи обліку та контролю. Важливою частиною цього процесу є визначення та облік біологічних активів, які містять ГМО, зокрема шляхом поділу їх на категорії ще на етапі вирощування. Це стає важливим кроком у забезпеченні права кожного на вибір та вживання продуктів із чіткою інформацією щодо вмісту ГМО.

Глобалізація економіки та амбіції сільськогосподарського сектору України в світовому виробництві продовольства підкреслюють важливість розвитку комплексного підходу до обліково-інформаційного забезпечення управління та контролю за біологічними активами з ГМО. Це обумовлює необхідність розробки ефективної системи бухгалтерського обліку, яка враховуватиме специфіку генетично модифікованих форм та відповідатиме сучасним стандартам сталого розвитку.

Проблеми, пов'язані з контролем біологічних активів в агропромисловому виробництві, виникають через суперечності в організації та методиці бухгалтерського обліку, а також недостатнє науково-методичне забезпечення аудиту в аграрній сфері. Низький рівень кваліфікації аудиторів, спеціалізованих в аграрному секторі, додатково ускладнює ситуацію. Розв'язання цих питань вимагає розробки спеціальних методичних рекомендацій та подальших наукових досліджень.

Використання технологій BIG DATA в обліку біологічних активів визнається одним із шляхів удосконалення системи обліку. Однак, варто зауважити,

що ця технологія може бути ефективною лише для великих підприємств, оскільки вона передбачає великі обсяги даних, високий рівень різноманітності та швидкість їх обробки.

Мета сучасного підприємства полягає не лише в отриманні максимальної прибутковості, але й в раціональному управлінні витратами та доходами. Для досягнення цієї мети необхідна систематична, комплексна та об'єктивна оцінка всіх факторів, що впливають на діяльність підприємства. Використання Big Data може забезпечити таку оцінку дійсності, дозволяючи аналізувати великі обсяги різноманітних даних з різних джерел і типів.

РОЗДІЛ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ТЕСТОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

4.1. Вдосконалення методики тестового контролю знань з послідовним уточненням та корегуванням

Прогрес в області засобів комунікації і комп'ютерних технологій привів до появи і розвитку такого виду освіти, як дистанційне навчання. В даний час використання цього виду освіти є переважним серед активних методів ведення навчального процесу. Чисельність здобувачів вищої освіти, які навчаються за допомогою дистанційних технологій росте швидше, ніж число здобувачів денних відділень вищих навчальних закладів. Суттєвими перевагами такого дистанційного навчання є «гнучкість» (коли студент може займатися за встановленим графіком без необхідності відвідування навчальних аудиторій); «паралельність» (коли дистанційне навчання можна проходити одночасно з професійною діяльністю або навчанням за іншою спеціальністю – «дуальне навчання»; «доступність і актуальність» (освітні ресурси вільно доступні через Інтернет і постійно обновляються та удосконалюються).

Разом з тим існує цілий ряд проблем. Однією з найважливіших проблем є проблема забезпечення якості знань здобувачів (надалі – студентів). Дистанційне та дуальне навчання багато в чому є самостійним процесом, спілкування студента з викладачем відбувається лише епізодично, що не дозволяє організувати постійний контроль.

У зв'язку з цим одним з головних критеріїв контролю засвоєння матеріалу і якості знань є застосування системи тестової оцінки знань, а саме – дистаційного комп'ютерного тестування. Сьогодні тести застосовуються на всіх етапах навчання і являються практично єдино можливим засобом контролю і самоконтролю в системі дистанційного навчання.

Використання комп'ютерних тестів дозволяє домогтися зниження витрат на перевірку знань, підвищити об'єктивність контролю знань, автоматизувати

статистичну обробку його результатів.

Як правило, основним типом завдань є тестові завдання закритої форми. Ці завдання складаються з умови (текст, ілюстрації і т.д.) і декількох варіантів відповідей, один із яких є правильним.

Використання закритої форми тестових завдань значно збільшує надійність тесту, дозволяє використовувати більш широкий спектр статистичних методів обробки результатів тестування та одержувати досить об'єктивні шкали перекладу індивідуальних балів в атестаційні оцінки. Однак, при використанні тестів спостерігається така картина, що здобувачі, які не мають відповідних знань, домагалися досягнути позитивних результатів шляхом простого угадування.

Як показує практика, число вгаданих правильних відповідей не може досягати більш ніж 25-30%, що є істотним недоліком сучасних систем тестування. Крім того, тому що при тестуванні особистість викладача відчужується від оцінювання знань, то з'являється зайва прямолінійність висновків за результатами контролю (залік – незалік). Але така оцінка буде правомірна лише в тому випадку, якщо набрана кількість балів значно більше або менше прохідного значення. У випадку, якщо набраний бал незначно менше прохідного, необхідна додаткова перевірка знань.

Для усунення подібних проблем розроблювачами тестових програм пропонувалися наступні рішення:

1. Використання у якості оцінки дійсного числа, до того ж студент за правильну відповідь набирає бали, за неправильний – втрачає, при цьому в тестову програму додатково введена можливість повторного повернення питання, на яке була дана невірна відповідь. Як правило, лише в тому випадку, коли студент врахував попередню помилку, він зважується на повторну відповідь, щоб не втратити набрані бали.

2. В іншому варіанті комп'ютерний тестовий контроль зводиться до схеми, аналогічної очному контролю знань, коли викладач для виявлення знань студента може задати йому додаткові питання, тобто в даному випадку реалі-

зується принцип дворівневого контролю знань.

3. У типовому варіанті поточного тестування пропонується інтерактивний спосіб контролю засвоєння матеріалу за допомогою тестових програм і консультацій.

Консультації з викладачем організуються за допомогою електронної пошти, відеоконференцій і віртуальних семінарів. Але в такому випадку значно зростають витрати часу викладача на проведення індивідуальних консультацій, а використання тестових програм, що працюють за принципом «зараховано – незараховано» не може цілком відобразити картину засвоєння матеріалу.

Оскільки запропоновані способи не позбавлені недоліків (наприклад, дворівневий контроль може істотно збільшити час тестування, що в ряді випадків може виявитися неприйнятним), і крім того, тести, які існують, не дозволяють у достатній мері оцінити глибину знань студентів, тому метою даного дослідження є пошук методу, що дозволить оцінити глибину знань студента і виключити (чи істотно зменшити) ефект угадування відповідей та розробка ефективного способу автоматизації контролю за процесом засвоєння навчального матеріалу при дистанційному навчанні.

В основу принципу роботи комп'ютерного тесту покладено принцип очного контролю знань, коли студент висловлює судження по якому-небудь питанню, а потім послідовно та аргументовано обґрунтовує свою точку зору.

У зв'язку з цим класична схема тестового контролю перетерплює наступні зміни:

1. Тестові завдання складаються таким чином: – Вибирається тестове питання і варіанти відповідей (правильна відповідь + дістрактори); – Потім для кожного варіанта відповіді складається підпитанняобґрунтування обраного рішення і т.д. Отримані тестові завдання в підсумку будуть мати багаторівневу структуру.

2. У процесі тестування студент вибирає правильний варіант відповіді, а потім послідовно відповідає на підпитання, тобто аргументує свій вибір.

3. Оцінка за відповідь виставляється за наступним критерієм: - Якщо

студент правильно відповів на запитання і правильно аргументував свою відповідь, то він одержує максимальний бал; - Якщо відповідь на основне питання вірна, а в підпитаннях допущені деякі помилки, то бал відповідно знижується. - У випадку, якщо студент при правильній відповіді на основне питання не зміг його правильно аргументувати, то вважається, що відповідь була просто вгадана і бали не нараховуються. Таким чином студент може дати правильну відповідь лише в тому випадку, якщо він добре володіє специфікою питання і вміє аргументовано відстоювати свою точку зору.

Наявність багаторівневого обґрунтування здатно дати представлення про глибину знань студента, про його уміння складно викладати вивчений матеріал, логічно мислити, вибудовувати ланцюжок доказів і т.д.

При дистанційному навчанні передбачається, що процес протікає за типовою схемою (одержання навчальних матеріалів $\Rightarrow$ пророблення $\Rightarrow$ консультації з викладачем $\Rightarrow$ перевірка знань). Запропонована методика корегування тестових завдань здатна за результатами тестування оцінити процес засвоєння навчального матеріалу і видати відповідні коригувальні рекомендації.

Пропонується наступна методика коригування тестових питань:

1. При складанні тестового завдання враховуються не тільки вагові коефіцієнти питань, але і їхній тематичний аспект.

2. У процесі тестування студенту видається однакове число питань по кожній темі.

3. При тестуванні фіксується не тільки кількість вірних, неточних і невірних відповідей, а також час, витрачений на кожне питання.

Обробка результатів тесту реалізується за наступною схемою:

- Якщо по якій-небудь темі на всі питання дані вірні відповіді, то вважається, що дана тема добре вивчена.

- Якщо серед відповідей мається невеликий відсоток неточних або невірних, то видається рекомендація, які аспекти даної теми мають потребу в додатковому пророблені.

- Якщо велика частина відповідей (або усі з них) невірні чи неточні, ви-

ходить, дана тема погано вивчена і необхідно її повністю повторно проробити. Крім усього цього обчислюється середній час, витрачений на відповідь і визначаються питання, що являються для студента складними. Тестування може бути багаторазовим, із запам'ятанням результатів і відстеженням динаміки засвоєння матеріалу.

Отримані результати можуть по електронній пошті відсилатися в навчальний центр для подальшої автоматизованої обробки. Викладач може скласти для кожного студента індивідуальний графік тестування і за допомогою спеціальної програми стежити за ходом виконання навчального процесу.

Запропонованими способами можна вирішити задачу по підвищенню гнучкості та ефективності тестового контролю, усуненню впливу небажаних випадкових факторів та автоматизувати контроль засвоєння матеріалу і видачу необхідних коригувальних рекомендацій при використанні дистанційного навчання.

4.2. Розробка практичних занять з тем, що стосуються обліку біологічних активів

Практичне заняття 1

Тема: Бухгалтерський облік підприємств сільського господарства

Мета заняття: засвоїти питання про облік підприємств сільського господарства

Питання для учбової дискусії:

1. Характеристика сільського господарства та оцінка біологічних активів

2. Особливості бухгалтерського обліку підприємств сільського господарства

Практичні учбові завдання:

Завдання 1. СВК «Колос» отримало 120 голів приплоду телят за плановою собівартістю на суму 30000 грн. В кінці року фактична собівартість приплоду склала 33200 грн.

Завдання 2. Бухгалтерія СВК «Колос» впродовж року здійснювала оприбуткування приросту телят за плановою собівартістю, яка становила 135000 грн. В кінці року фактична собівартість приросту живої маси телят склала 132000 грн.

Завдання 3. На фермі №1 СВК «Колос» переведена теличка поточного року народження вагою 200 кг в групу теличок минулого року народження. Планова собівартість 1 ц живої маси склала 900 грн. В кінці року фактична собівартість 1 ц живої маси склала 1100 грн.

Тестові завдання

1 Сільськогосподарське підприємство – це:

А) вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування і призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді і для використання в нехарчових цілях;

Б) сукупність відмінних ознак закладу певного типу, яка характеризує рівень вимог до продукції власного виробництва і закупних товарів, умов їх споживання, організації обслуговування і дозвілля споживачів;

В) юридична особа, основним видом діяльності якої є вирощування і переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої складає не менше 75 % загальної суми виручки.

2 Специфіка сільського господарства настільки значна, що для обліку в нім затверджений окремий стандарт:

А) НП(С)БО 10;

Б) НП(С)БО 30;

В) НП(С)БО 25.

3 Поточні біологічні активи – це:

А) сукупність подібних за характеристиками, призначенням і умовами вирощування тварин або рослин;

Б) усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами;

В) біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні ви-

годи впродовж періоду, який не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні і відгодівлі.

4 Зміну справедливої вартості біологічних активів на дату балансу відображають проводкою:

А) збільшення Д-т 16, 21 К-т 710;

Б) зменшень Д-т 940 К-т 16, 21;

В) усі відповіді вірні.

5 Довгострокові біологічні активи – це:

А) сукупність подібних за характеристиками, призначенням і умовами вирощування тварин або рослин;

Б) усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами;

В) біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди впродовж періоду, який не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Практичне заняття 2

Тема: Бухгалтерський облік рослинництва та тваринництва

Мета заняття : засвоїти питання про особливості обліку рослинництва та тваринництва

Питання для учбової дискусії:

2.1 Особливості обліку тваринництва

2.2 Особливості обліку у рослинництві

Практичні учбові завдання:

Завдання 2.1 Господарство одержало від урожаю 10 000 ц зерна пшениці озимої 500 ц зернових відходів. За даними лабораторного аналізу, вміст зерна в них становить 40 %. Витрати за цією культурою без вартості соломи склали 306 000 грн.

Завдання 2.2 Витрати на вирощування пшениці озимої становили 125 000 грн, від урожаю одержано соломи 5 000 ц, яку оцінено по 1 грн за 1 ц, і зерно

4000 ц. Завдання 6.3 Загальна сума витрат на утримання основного молочного стада становить 1 621 200 грн; за рік враховано 270 200 кормо-днів, одержано 24 000 ц молока і 836 голів приплоду; вартість побічної продукції (гній) 80 000 грн.

Тестові завдання

1 Рослинництво як галузь народного господарства характеризується рядом особливостей:

А) вплив природних чинників;

Б) вплив соціальних чинників;

В) усі відповіді вірні.

2 Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути:

А) види сільськогосподарських рослин, їх підвиди або окремі культури, а об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів - види багаторічних насаджень;

Б) види сільськогосподарських рослин, їх підвиди або окремі культури, а об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів - види багаторічних насаджень;

В) усі відповіді вірні.

3 Синтетичний облік молодняка тварин і тварин на відгодівлі ведуть, використовуючи рахунки:

А) 16;

Б) 23;

В) 21.

4 Оприбуткована продукція рослинництва:

А) Д-т.27 К-т23;

Б) Д-т208 К-т.23;

В) Д-т 28 Кт 27.

5 Передача продукції в торгівлю і громадське харчування:

А) Д-т.27 К-т23;

Б) Д-т208 К-т.23;

В) Д-т 28 Кт 27.

Висновок до розділу 4.

У світлі швидкого розвитку засобів комунікації та комп'ютерних технологій виникло і успішно розвивається дистанційне навчання. Зараз цей метод є одним із переважних у проведенні навчального процесу, і кількість студентів, які обирають дистанційні технології, швидше зростає, ніж у традиційних вищих навчальних закладах. Основними перевагами дистанційного навчання є гнучкість, паралельність та доступність освітніх ресурсів через Інтернет. Проте існують певні виклики, зокрема проблема забезпечення якості знань студентів.

Для вирішення цієї проблеми використання системи тестової оцінки знань, зокрема дистанційного комп'ютерного тестування, стає ключовим критерієм контролю. Такі тести є ефективним інструментом зниження витрат на перевірку, підвищення об'єктивності контролю та автоматизації обробки результатів. Зазвичай використовують тестові завдання закритої форми, що забезпечує надійність тесту та дозволяє використовувати широкий спектр статистичних методів обробки результатів. Однак, слід враховувати, що використання таких тестів може спричинити вгадування з боку студентів, а тому важливо розвивати методи перевірки знань, які б уникнули цього недоліку.

Розробка практичних занять на тему "Облік біологічних активів" є важливим етапом формування компетентностей фахівців у галузі бухгалтерського обліку. У контексті сучасних викликів сільськогосподарського сектору та необхідності врахування глобальних тенденцій, пов'язаних з використанням новітніх технологій, вивчення обліку біологічних активів стає ключовим аспектом професійної підготовки. Практичні заняття спрямовані на поглиблення розуміння студентами особливостей обліку біологічних активів, вивчення методології оцінки справедливої вартості та впровадження сучасних підходів до управлінського обліку в агробізнесі. Застосування практичних завдань, спря-

мованих на вирішення конкретних ситуацій, дозволяє студентам набувати навичок у роботі з обліковими системами та програмним забезпеченням, яке використовується в сільському господарстві.

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. 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.

2. У процесі запровадження нових методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів виявлено їх недостатню обґрунтованість, не вистачає досвіду щодо їх практичного застосування, недостатньо вивчено сутність й особливості цих активів. Так у науковій літературі, вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах наводяться різноманітні визначення терміну «біологічні активи», які не повною мірою розкривають обліково-аналітичну сутність і склад цих останніх.

Дискусійними залишаються питання обліку біологічних активів після закінчення періоду біотрансформацій (росту, відновлення, створення сільськогосподарської продукції). Вказані вище та інші неточності породжують супереч-

ливі питання щодо практичного застосування НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

3. Дослідження показують, що оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а, отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До таких випадків ми відносимо: залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізацію підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінка застави під кредитування, підведення підсумків роботи на збори засновників та ряд інших подій, котрі вимагають оцінки активів за ринковою ціною. У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінку активів за справедливою вартістю та, як правило, вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За НП(С)БО 30 «Біологічні активи» облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без урахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків у майбутньому. У зв’язку з цим більш доцільно було б результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва вносити до додаткового капіталу. Тобто збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

4. В результаті всебічного аналізу діяльності більшості сільськогосподарських підприємств, спеціалізованих у вирощуванні продукції рослинництва, виявлено можливість оцінки ефективності виробництва та виявлення "слабких місць". На основі цього проведено аналіз облікового процесу та виробництва, що дало підставу для розробки конкретних заходів щодо удосконалення. Запропоновано класифікувати активи рослинництва за різними ознаками, що спростить аналіз руху активів, визначення об’єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Ця класифікація також дозволяє детально розподілити види рослин, використовуючи ретельний розподіл на підвиди та додаткову аналітику через відкриття субрахунків четвертого і п'ятого порядку. Для вивчення динаміки та рівня використання біологічних активів рослинництва пропонується механізм оптимізації їх обліку, який включає головні етапи, мету, об'єкти, види та показники економічного аналізу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Беседа О.Л. Особливості аудиту біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах. Економічна діагностика *підприємства*. 2016. №3. С. 127-129

2. Бондаренко Н. М., Різченко Н. В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С. 76-82

3. Бондарєва Т. Г., Немкович О. Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2018. Вип. 3. С. 19-30

4. Брик М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві. *Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України*. 2018. Вип. 23. С. 61-65

5. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С. 162-178.

6. Васьков Н.В. Новий порядок організації обліку та аудиту поточних біологічних активів тваринництва. *Економічні науки*. 2015. № 7. С. 23-27

7. 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

8. 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.

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

10. 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).

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

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

13. 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).

14. 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.

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

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

17. 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

18. Іщенко Я.П. Біологічні перетворення в рибництві як об'єкт бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 2. С. 81-89 . URL: http://irbis-nbuv.gov.ua.

19. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами у сіль-

ському госпо-дарстві: Монографія. – Вінниця: *Вид-во ПП «ТД «Едельвейс і К»*, 2011 – 276 с.

20. 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

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

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

23. 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

24. 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).

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

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

27. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Еко-*

номіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №1. С. 112-121.

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

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

30. Кравченко М. В., Вільхова Т. В. Економічний зміст і завдання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3. С. 280-285

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

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

33. Людвенко Д. В. Основні екологічні аспекти обліку тваринництва в сучасних умовах господарювання. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 51. С. 201-206

34. Мельник О. С. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів. *Облік і фінанси*. 2018. № 3. С. 60-68

35. Моссаковський В., Кононенко Т., Кучеркова С. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 6. С. 17–24. С. 52-57

36. Миронова Ю. Ю., Білаєнко А. О., Норка Я. О. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 25. С. 192-196

37. Михальська В. В. Методика обліку забезпечення витрат на відновлення корисності довгострокових біологічних активів садівництва. *Бізнес Інформ*. - 2014. № 11. С. 221-227

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

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

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

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

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

43. 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).

44. 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

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

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

47. 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.

48. 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.

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

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Верховна Рада України, Закон України від 16.07.99р №996-XIV.

51. 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

52. 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.

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

54. 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

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

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

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

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

59. 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).

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

61. 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.