

рованного бухгалтерського учета. Обосновано, что социально ориентированный бухгалтерский учет позволяет комплексно рассматривать экономические, экологические и социальные результаты деятельности предприятия.

Ключевые слова: методологические подходы, социологический подход, социализация общества, социально ориентированный бухгалтерский учет.

УДК 65.011.8

ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИХ ДОСЛІДНИХ ГОСПОДАРСТВАХ

*Л. Петришин, к. е. н., Р. Андрушко, к. е. н., В. Хомка, к. е. н.,
О. Лиса, к. т. н.*

Львівський національний аграрний університет

Постановка проблеми. Залучення України до світового економічного співробітництва зумовило необхідність вирішення питань, пов'язаних з адаптацією вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності до положень міжнародних стандартів. Процес впровадження бухгалтерського обліку в державному секторі економіки за новими стандартами започатковано 1 січня 2015 р., коли набрали чинності 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та новий план рахунків. Проте досі відсутнє методологічне забезпечення обліку біологічних активів у навчально-наукових дослідних господарствах, які є складовою підприємств державного сектору.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в держсекторі присвячена низка рішень уряду, якими затверджені Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34), Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911–р) та Стратегія модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р). Основні завдання реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі знайшли своє відображення у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Метою реформи є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів обліку для державного сектору (МСБОДС) – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), які розробляє Рада з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів [8]. Для досягнення поставленої мети передбачалося: розробити і запровадити національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS); створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізований із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 р. (GFS 2001). Протягом останніх років внесено зміни до Положень (стандартів) бухгалтерського

обліку, які поєднують у собі особливості національної системи бухгалтерського обліку з положеннями міжнародних стандартів. Із прийняттям 1 січня 2003 р. Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [12] Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 р. було затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [11], яке є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності. На основі МСБО 41 (IAS) «Сільське господарство» розроблений МСБОДС 27 (IPSAS) «Сільське господарство» з певними змінами для підприємств громадського сектору. Проте в Україні досі не прийнято національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку, яке регламентувало б сільськогосподарську діяльність для підприємств державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання реформування бухгалтерського обліку й становлення нової системи обліку біологічних активів, адаптованої до міжнародних стандартів, постійно перебувають у центрі наукових дискусій. Зокрема їм присвячені праці Ф. Бутинця [1], Н. Вдовенко [2], Н. Гончаренко [3], С. Дерев'яненко [4], Н. Кирнаківської [6], В. Моссаковського [9], П. Саблука, Л. Сука [13] та ін. У публікаціях цих авторів висвітлено питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів витрат, визначення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності. Але проблема обліку біологічних активів у специфічних об'єктах аграрного сектору, які є державними, залишається невирішеною.

Постановка завдання. Мета нашого дослідження – показати організацію та методику обліку біологічних активів у навчально-наукових дослідних господарствах із врахуванням вимог МСБОДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Виклад основного матеріалу. Для забезпечення ефективності ведення бухгалтерського обліку у навчально-наукових дослідних господарствах (ННДГ) необхідно модернізувати нормативно-правову базу, створити методологію галузевого обліку, впровадити спеціалізовані форми первинного обліку та удосконалити реєстри синтетичного й аналітичного обліку, методику обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг агропромислових підприємств. Розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням відповідних міжнародних стандартів є важливою передумовою ефективного функціонування та визнання бухгалтерського обліку в державному секторі на міжнародному рівні.

Отож, проведемо порівняльний аналіз основних положень МСБОДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

1. Сфера застосування стандартів: відповідно до П(С)БО 30 – це біологічний актив та сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю. Відповідно до МСБОДС 27[5], крім вказаних об'єктів бухгалтерського обліку, є ще державні гранти, суть яких полягає у наданні державної допомоги підприємствам тих форм власності, які передбачає чинне законодавство; П(С)БО 30, на відміну від МСБОДС 27, не поширюється на сільськогосподарську продукцію, що збереглася

після її первісного визнання; біологічний актив, не пов'язаний зі сільськогосподарською діяльністю; МСБОДС 27 не поширюється на землю, пов'язану зі сільськогосподарською діяльністю, нематеріальні активи, пов'язані зі сільськогосподарською діяльністю. І обидва стандарти не поширюються на продукти переробки сільськогосподарської продукції[10].

2. Термінологія: відповідно до П(С)БО 30 біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень дає сільськогосподарську продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносить в інший спосіб економічну вигоду; відповідно до МСБОДС 27 біологічний актив – це жива тварина або рослина. Як бачимо, визначення, наведене у національному стандарті повніше відображає економічну суть об'єкта. Окрім того, у П(С)БО 30 повніше, ніж у МСБОДС 27, визначено групи біологічних активів – як сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин. Визначення процесу біологічного перетворення повніше у МСБОДС 27 – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричинюють якісні і кількісні зміни біологічного активу.

3. Оцінка: за МСБОДС 27 передбачено застосування лише справедливої вартості для оцінки і сільськогосподарської продукції, і біологічного активу за єдиною методикою, оцінка продукції за собівартістю допускається лише в окремих випадках. Згідно з П(С)БО 30 методи оцінки у разі неможливості визначити справедливую вартість залежать від виду активу: для поточних біологічних активів рослинництва – за оцінкою незавершеного виробництва відповідно до П(С)БО 9; для поточних біологічних активів тваринництва – за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 9; для довгострокових біологічних активів – за первісною вартістю за вирахуванням амортизації та втрат від зменшення корисності; для сільськогосподарської продукції та інших біологічних активів – за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 9.

4. Класифікація: за МСБОДС 27 – споживчі біологічні активи (сільськогосподарська продукція або біологічний актив на продаж – зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, який вирощують для отримання деревини; худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в рибгоспах) та біологічні активи – носії (самовідтворюваний актив – виноградники, фруктові дерева та ліс, з якого отримують дрова, залишаючи частину дерев, худоба для отримання молока); за П(С)БО 30 залежно від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяють на біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва, залежно від періоду участі біологічних активів у господарському обороті підприємства поділяють на поточні біологічні активи, довгострокові біологічні активи, незрілі довгострокові біологічні активи.

5. Фінансовий результат: за МСБОДС 27 – виникає при первісному визнанні за «справедливою вартістю» мінус «витрати на продаж» або зміни справедливої вартості біологічного активу; за П(С)БО 30 – дорівнює «фінансовому результату від первісного визнання» + «фінансовий результат від реалізації запасів» + «фінансовий результат від зміни справедливої вартості» + «дохід від реалізації запасів» +

«збільшення/зменшення балансової вартості» + «сума дооцінки та уцінки балансової вартості» + «цільове фінансування».

Унаслідок запровадження вимог МСБОДС 27 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів виникла низка питань, серед яких найбільш актуальними є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та методика їх обліку в системі рахунків.

Сільськогосподарські підрозділи, що є на балансі бюджетної установи, виробляють сільськогосподарську продукцію і частково забезпечують потреби цієї установи в продуктах харчування. Для обліку виробничого процесу призначений рахунок 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств», за дебетом якого обліковують витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств. Облік витрат ведуть окремо за галузями господарства (тваринництвом, рослинництвом), за їх видами. Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі культури (групи культур), а у тваринництві – окремі групи тварин.

Прямі витрати відносять безпосередньо на об'єкти обліку за статтями витрат, непрямі – протягом року на рахунок 826 за статтями витрат, а після закінчення року розподіляють між видами продукції пропорційно до її вартості в цінах реалізації чи планової собівартості. Одержана продукція оприбутковується за дебетом субрахунку 251 і кредитом субрахунку 822 протягом року за плановою собівартістю або за реалізаційними цінами чи цінами її використання. Після закінчення року визначають фактичну собівартість продукції, при цьому спочатку – собівартість продукції рослинництва, а потім тваринництва. Для складання калькуляційних розрахунків з усієї суми витрат виокремлюють витрати під урожай майбутнього року (сума незавершеного виробництва). Різниця становить собою фактичну собівартість продукції.

Облік продукції підсобних сільських і навчально-дослідних господарств ведуть на субрахунку 251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств». Аналітичний облік на субрахунку 251 ведуть за видами одержаної основної та побічної продукції.

Відповідно до МСБОДС 27 бюджетні установи, що мають ННДГ як відокремлені структурні підрозділи, які займаються виробництвом та переробкою сільськогосподарської продукції, повинні уточнювати облікові схеми біологічного перетворення біологічних активів.

Структуру рахунку щодо біологічного перетворення поточних біологічних активів у рослинництві й тваринництві показано на рис. 1 та рис.2.

При первісному визнанні сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів можливі три варіанти:

- 1) справедлива вартість одержаної сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів дорівнює її собівартості;
- 2) справедлива вартість одержаної сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів перевищує її собівартість;
- 3) справедлива вартість одержаної сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів нижча від її собівартості.

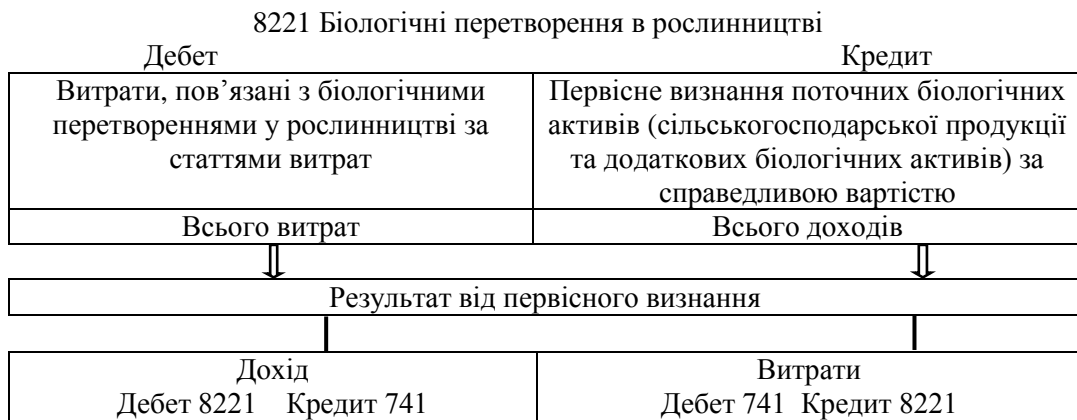


Рис. 1. Будова субрахунка 8221.

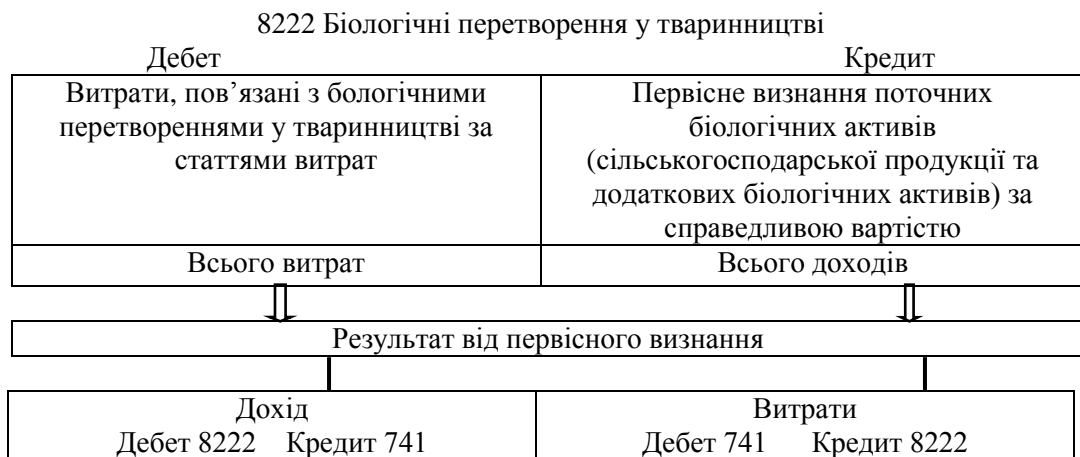


Рис. 2. Будова субрахунка 8222.

У першому варіанті всі виробничі витрати списують як оприбуткування сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. У другому – дебетовий оборот за субрахунками 8221 та 8222 менший, ніж кредитовий (справедлива вартість продукції більша, ніж її собівартість – витрати за дебетом). У цьому разі підрозділ ННДГ має штучне збільшення витрат. У третьому випадку на різницю між витратами і виходом сільськогосподарської продукції біологічних активів рекомендується здійснювати їх дооцінку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємствам надано право формувати облікову політику. Тому в обліковій політиці ННДГ як структурні підрозділи бюджетних установ можуть не передбачати штучне збільшення собівартості продукції, а різницю перевищення справедливої вартості продукції над витратами за субрахунками 8221 «Біологічні перетворення в рослинництві» та 8222 «Біологічні перетворення в

тваринництві» дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відносити на збільшення вартості оприбуткованих біологічних активів та сільськогосподарської продукції (рахунки 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» та 24 «Готова продукція») і відображати за кредитом рахунка 741 «Інші доходи бюджетних установ».

Для ведення фінансового обліку ННДГ повинні вираховувати справедливую вартість при первісному визнанні сільськогосподарської продукції. Її використання на виробничі потреби також необхідно оцінювати за справедливою вартістю, передбачивши таку оцінку в наказі про облікову політику. Для ведення управлінського обліку витрат виробництва вимагається визначити фактичну собівартість та відхилення від планової собівартості. Одночасно ННДГ в наказі про облікову політику можуть самостійно розробляти методику оцінки сільськогосподарської продукції. Тобто, використовуючи вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи», можна прийняти в ННДГ, що фактично (протягом року) планова собівартість сільськогосподарської продукції є її справедливою вартістю. Тоді облік витрат основного виробництва ведеться в ННДГ практично без змін за чітко відпрацьованою та перевіреною практикою методикою, тобто продукцію із виробництва оприбутковуємо за її плановою собівартістю з коригуванням в кінці року до фактичної собівартості. У цьому разі ННДГ здійснюють облік витрат на рахунок 822 за схемою, показано на рис. 3.

822 Витрати навчальних господарств	
Дебет	Кредит
Сальдо на початок року – витрати за незавершеним виробництвом Витрати на виробництво протягом року	Вихід продукції – кількість, планова собівартість одиниці продукції, планова собівартість усієї продукції
Оборот – фактичні витрати на виробництво	Оборот – планова собівартість виробленої продукції
Визначення фактичної собівартості одиниці продукції	
Незавершене виробництво на кінець року	Коригування планової собівартості до фактичної собівартості
	Оборот – вартість продукції після її коригування дорівнює фактичним витратам на виробництво

Рис.3. Будова рахунка 822 для ННДГ бюджетних установ з урахуванням вимог нормативно-правової бази.

Інформація з обліку витрат та виходу продукції основного виробництва протягом місяця на основі первинних документів за статтями витрат накопичується за кореспондуючими рахунками у звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва [7]. Звіти складаються за кожною галуззю основного виробництва окремо.

Крім того, поточні біологічні активи в обліку і звітності тепер розглядають як незавершене виробництво. Це суперечить вимогам МСБОДС 41 та П(С)БО 30 «Біологічні активи», де вказано, що незавершене виробництво є окремим об'єктом обліку для відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Крім наявності біологічних активів (рослинних організмів), що є характерною особливістю рослинництва, важливе значення має виражена сезонність виробництва. Ця специфічна особливість для ННДГ є визначальною для організації бухгалтерського обліку в рослинництві, оскільки процес виробництва залежить від низки чинників, чільне місце серед яких посідають природні умови. Особливості галузі належить враховувати для організації обліку виробництва продукції рослинництва.

Корінні зміни стосуються організації обліку витрат і доходів від сільськогосподарської діяльності, які також створюють низку неузгодженостей. Передусім потребує уточнення методика визначення витрат.

Отже, для одержання об'єктивної інформації про витрати та вартість продукції на підприємстві потрібно організувати облік прямих і непрямих витрат так, щоб формувати фактичні витрати не наприкінці року, а в коротші строки (щомісячно чи щоквартально). А якщо врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично (особливо в рослинництві), то є складність в обліковому процесі. Це саме стосується обліку в ННДГ.

Враховуючи зазначене, пропонуємо в організацію обліку біологічних активів рослинництва внести низку змін, а саме: справедливую вартість усієї номенклатури біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції, які є на підприємстві, потрібно визначати щомісяця станом на перше число кожного наступного місяця, і для цього розробити відповідні первинні документи щодо підтвердження інформації про справедливую вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції, здійснювати в обов'язковому порядку переоцінку біологічних активів рослинництва за перший квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Висновки. Прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» зумовило зміни в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств в частині методу оцінки одержаної продукції, біологічних активів, формування доходів та витрат і визначення фінансових результатів діяльності. Однак застосування його в практичній діяльності виявило широкий спектр питань, які доцільно врахувати і вносити зміни та доповнення до стандартів і методичних рекомендацій.

Доцільно запровадити НП(С)БОДС 136 «Сільське господарство», враховуючи основні положення МСБОДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи». Нормативно-правове забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку потребує розширення, зокрема стосовно бухгалтерського обліку у сфері державної допомоги та введення поняття «державні гранти». Застосування нових методичних підходів, передбачених П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБОДС 27, реально відобразатиме стан активів аграрного виробництва, посилить інформаційне забезпечення інвестора та підвищить інвестиційну привабливість навчально-наукових дослідних господарств.

Бібліографічний список

1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / В. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська ; за ред. д.е. н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. – [4-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
2. Вдовенко Н. Проблеми застосування методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів у практичній діяльності рибогосподарських підприємств / Н. Вдовенко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 5. – С. 18–19.
3. Гончаренко Н. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до П(С)БО № 30 / Н. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С. 20–24.
4. Дерев'яненко С. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів / С. Дерев'яненко, Т. Олійник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 12. – С. 16–20.
5. Канцуров О.О. Застосування термінології Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О. О. Канцуров // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 51–58.
6. Кирнасівська Н. Проблеми обліку поточних біологічних активів тваринництва / Н. Кирнасівська // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 10. – С. 15–20.
7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://vobu.ua/rus/documents/item/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrajini-vid-29-grudnya-2006-1315?app_id=23.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
9. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 17–24.
10. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу : МСБО 20 // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2004 : у 2 т. / за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1223 [9] с.
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.
12. Сільське господарство: МСБО 41 // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2004 : у 2 т. / за ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1223 [9] с.
13. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л. К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 4. – С. 47–52.

Петришин Л., Андрушко Р., Хомка В., Лиса О. Оптимізація обліку поточних біологічних активів у навчально-наукових дослідних господарствах

Проведено порівняльний аналіз основних положень МСБОДС 27 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи», розглянуто особливості оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та методику їх обліку в системі рахунків бюджетної установи. Запропоновано внести зміни в організацію обліку біологічних активів рослинництва у навчально-наукових дослідних господарствах відповідно до МСБОДС 27, зокрема: справедливую вартість біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції визначати щомісяця, здійснювати переоцінку біологічних активів.

Ключові слова: міжнародний стандарт, державний сектор, біологічний актив, справедлива вартість, первісне визнання, витрати.

Petryshyn L., Andrushko R., Khomka V., Lysa O. Optimization of current biological assets accounting in teaching and scientific research farms

This article provides a comparative analysis of the main provisions of IPSAS 27 «Agriculture» and P(S)FA 30 «Biological assets», the peculiarities of assessment of biological assets and agricultural produce at fair value and method of accounting in the system of accounts budgetary institutions. Proposed the organization of accounting of biological assets of crop in teaching and scientific research farms to introduce changes in accordance with IPSAS 27, including: the fair value of biological assets of crops and agricultural products to determine the monthly, perform revaluation of biological assets.

Keywords: international standard, the public sector, the biological asset fair value, the initial recognition costs.

Петришин Л., Андрушко Р., Хомка В., Лыса О. Оптимизация учета текущих биологических активов в учебно-научных исследовательских хозяйствах

Проведен сравнительный анализ основных положений МСБОДС 27 «Сельское хозяйство» и П(С)БУ 30 «Биологические активы», рассмотрены особенности оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости и методика их учета в системе счетов бюджетного учреждения. Предложено при организации учета биологических активов растениеводства в учебно-научных исследовательских хозяйствах ввести изменения в соответствии с МСБОДС 27, в частности: справедливую стоимость биологических активов растениеводства и сельскохозяйственной продукции определять ежемесячно, осуществлять переоценку биологических активов.

Ключевые слова: международный стандарт, государственный сектор, биологический актив, справедливая стоимость, первоначальное признание, расходы.

УДК 657.39

**ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА
В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ**

*О. Прокопишин, к. е. н., Н. Жидовська, к. е. н.
Львівський національний аграрний університет*

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економічних відносин, які передбачають інтеграцію вітчизняного виробника у світову економіку, мають змінитися склад і структура фінансової звітності. Фінансові і нефінансові звіти, об'єднані в єдину модель, сприятимуть підвищенню якості взаємодії зацікавлених сторін. Однак інтегрована звітність ще не набула широкого розповсюдження через