

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В РІЗНИХ
ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛАХ**

Досліджено наукові статті, тези доповідей конференцій та дисертації з питань обліку, аналізу та контролю біологічних активів, здійснено їх критичний аналіз та систематизацію, виявлено основні проблеми, з метою визначення подальших напрямів вдосконалення методики бухгалтерського обліку біологічних активів

Постановка проблеми. Впровадження ринкових механізмів господарювання зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку. З 1 січня 2007 р. набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", який призначено для регулювання методологічних принципів організації й ведення бухгалтерського обліку активів сільського господарства. Облік на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із технологією вирощування біологічних активів, продукції рослинництва та тваринництва, що є основою саме даної галузі народного господарства. Виокремлення біологічних активів аграрних підприємств в обліково-економічну категорію є важливим етапом розвитку як національної системи бухгалтерського обліку в цілому, так і аграрного сектора зокрема. Тому розробка та впровадження стандарту, який регулює облік лише активів сільського господарства, є актуальними й обґрунтованими. Разом із тим, як свідчить практика, запроваджені П(С)БО 30 "Біологічні активи" нові методологічні засади бухгалтерського обліку викликали численні труднощі облікової роботи та не набули поширення у сільськогосподарських підприємствах країни. Однією з причин цього є недостатнє наукове дослідження та відсутність практичних роз'яснень щодо застосування окремих положень стандарту.

Першим етапом при дослідженні будь-якого питання є аналіз літературних джерел. Розглянемо стан наукових досліджень щодо обліку біологічних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням розвитку теорії та практики обліку в сільському господарстві займаються вітчизняні вчені-економісти Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Олійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.М. Коцупатрий та інші науковці. Проблемні питання застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи" висвітлювалися у Збірнику наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ (Економічний аналіз, Випуск 3(19), 2008 рік); Віснику Національного університету водного господарства та природокористування (Випуск 4 (44), Частина 2, 2008); Вісниках Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки (2006, № 2 (36); 2008, № 2 (44)); Науковому віснику студентів та аспірантів Західу (Випуск 2(07), 2007); Збірнику наукових праць ПДАТУ (2007, 15 (том 2); Збірнику наукових праць. Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". (Випуск 5 (20). – Ч. 2., 2008); Збірнику наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. (Випуск 21. – Ч. 2., 2008); на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях – Зимові читання, присвячені ідеям В.П. Німчннова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2006; Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві", 18–19 травня 2006 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2006; Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф.: 19–20 жовтня 2006 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2006; Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. 4-5

жовт. 2007 р. – К.: КНЕУ, 2007; Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України", 21-22 листопада 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007; Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2007; Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації, 21–23 лютого 2008 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2008; Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації. IV Міжнародна наук. практ. конф.: 36. тез та виступів: 18-19 вересня 2008 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2008; Обліково-аналітичне забезпечення розвитку сільського господарства і села: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 24-25 вересня 2008 р. – Львів: Львів. нац. агроуніверситет, 2008; Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей студентів-учасників VII міжнародної наукової конференції присвяченої пам'яті д.е.н. професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородини (15.03.1930–14.03.2002); Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 року. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008; Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали VI-ї Міжнародної науково-практичної конференції: Черкаси, 8–10 квітня 2009 р. / М-во освіти і науки України, Черкас, держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2009; Вдосконалення обліку, аудиту і аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Всеукраїнської наук.-метод. конф. з міжнар. участю 12–15 травня 2009 р. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2009; Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ "ІАЕ" 24–25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009; Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 22–23 травня 2009 р. – Одеса, ОДЕУ, 2009.

Мета дослідження. Розгляд, вивчення та систематизація проблемних питань обліку біологічних активів у різних літературних джерелах для визначення подальших напрямів удосконалення методики обліку біологічних активів у відповідності до вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" в сільськогосподарських підприємствах України.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для поглибленого вивчення обліку операцій з біологічними активами необхідно дослідити та проаналізувати стан наукових досліджень стосовно даного питання. Нами було проведено аналіз матеріалів в наукових вісниках, збірниках наукових праць та матеріалах науково-практичних конференцій за 2006-2009 роки. За даними інформаційної бази кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету в табл. 1 узагальнено методикою обліку біологічних активів.

Провівши аналіз табл. 1 можна дійти висновку, що питанням обліку біологічних активів приділена значна увага. Про це свідчить велика кількість досліджень науковців. Розглядаючи результати групування бачимо, що такі аспекти обліку біологічних активів, як оцінка біологічних активів, визначення фінансових результатів

від сільськогосподарської діяльності є глибоко дослідженими, а інші, такі як управлінський облік, комп'ютеризація обліку, зарубіжний досвід, аудит біологічних активів висвітлені лише в працях незначної кількості вчених.

Незважаючи на велику кількість публікацій проблема оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю сьогодні залишається складним, не вирішеним та суперечливим питанням в обліку біологічних активів.

В економічній літературі оцінку розглядають як один з елементів бухгалтерського обліку, який базувався на історичній собівартості і як технічний засіб. Проте, за останні роки через процеси у вітчизняній економіці проблема оцінки набуває все більшого масштабу – виходить за рамки обліку і стає фінансовою. З розвитком ринкових відносин утворенням і функціонуванням в сільському господарстві різних внутрігосподарських

формувань, підприємств і господарств різних форм власності, наявність інфляційних та інших процесів в економіці країни питання оцінки активів стає ще більш актуальним. Більш того, воно значно ускладнюється і переросло в проблему першочергової важливості з введенням в дію П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Прихильники застосування нових методичних підходів, передбачених П(С)БО 30 "Біологічні активи", основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів аграрного виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства, інформаційного забезпечення інвестора та підвищення інвестиційної привабливості підприємств.

Так, С.Ф. Голов зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [2, 23].

Таблиця 1. Питання щодо обліку біологічних активів, розглянуті в наукових вісниках, збірниках наукових праць та матеріалах наукових конференцій за 2006–2009 рр.

№ п/п	ПІБ автора	Питання щодо обліку біологічних активів, які піднімалися на науково-практичних конференціях та опубліковані збірниках наукових праць*														
		Поняття та визнання біологічних активів	Класифікація біологічних активів	Оцінка біологічних активів	Визначення фінансових результатів	Облікова політика щодо біологічних активів	Документування господарських операцій з біологічними активами	Відображення операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку	Облік витрат на біологічні перетворення та калькулювання собівартості продукції	Облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів	Облік біологічних активів в фермерських господарствах	Облік біологічних активів у зарубіжних країнах	Управлінський облік	Вплив впровадження П(С)БО 30 на коло платників ФСП	Комп'ютеризація обліку біологічних активів	Аудит біологічних активів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1.	Бублик С.Я.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.	Бурляй Г.Л.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.	Гладких Т.В., Гусакова О.С.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4.	Гнатюк А.	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5.	Голов С.Ф.	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
6.	Гончаренко Н.В.	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
7.	Гринчишин Я.М.	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
8.	Гузар Б.С.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9.	Гулик З.П., Андрушко Р.П., Лиса О.В., Кріп Г.М.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10.	Гулик З.П.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11.	Гуцаленко Л.В.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12.	Деркач А.М.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
13.	Дудкевич О.В.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
14.	Єрмолаєва М.В.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15.	Єрмолаєва М.В., Скиданенко Ю.Д.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16.	Жук В.М.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
17.	Замула І.В.	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18.	Іщенко Я.П.	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
19.	Костирко І.Г., Каспрук М.Я.	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
20.	Костирко І.Г., Сиротюк Г.В.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
21.	Коцупатрий М.М.	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
22.	Кругла М.М.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
23.	Курченко О.А.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24.	Кучеренко Т.Є.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
25.	Кучеркова С.О.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26.	Левченко З.М.	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
27.	Майданевич П.Н.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
28.	Маренич Т.Г.	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
29.	Машіка М.В.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
30.	Мельничук Б.В.	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-
31.	Михайлов М.Г., Пасько О.В.	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
32.	Московський В.Б.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
33.	Нагавичко І.П.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
34.	Лукашкова О.А., Тупота Д.Г.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
35.	Малік М.Й., Кацевич В.К.	+	+	+	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-
36.	Михальські В.В.	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
37.	М'яка С.І.	-	+	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
38.	Оляднічук Н.В.	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-
39.	Остапчук О.В.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
40.	Павлюк Н.А.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
41.	Палюх М.С., Скрипан О.П.	+	+	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
42.	Панько Є.В.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43.	Пасемник О.Г.	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
44.	Пасенко В.В.	-	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
45.	Подоланчук О.А.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
46.	Пристава О.В.	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
47.	Рудченко Ю.С.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
48.	Сакун А.Ж., Романова В.А.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
49.	Сидоренко Р.В.	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
50.	Скрипан М.	-	-	+	+	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
51.	Слободян В.Д.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
52.	Сторожук Т.М.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
53.	Сук Л.К.	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
54.	Фабіянська В.Ю.	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
55.	Циліорик Г.І.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
56.	Шайко О.Г.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
57.	Шев'якова Т.П., Панченко Л.Г.	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
58.	Шев'якова Т.П., Панченко Л.Г., Сколотій Л.О.	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
59.	Штомпіль А.А.	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
60.	Юрківський О.І.	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-

* вказаних у рубриці "Аналіз останніх досліджень і публікацій"

М. Скрипан вважає, що оцінка активів за ринковою вартістю буде мати велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України і стає пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в світі [8, 491].

Порядк за науковими позиціями на користь оцінки за справедливою вартістю, більшість науковців розглядають дану проблему з точки зору можливості її практичної реалізації.

Так, В.Д. Слободян зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як кількісних і якісних так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини і тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично [9, 8].

На думку Т.М. Сторожук, оцінка за ринковими цінами є слизький шлях, бо вони можуть часто мінятися і навіть остаточний баланс стає нестійким і умовним. Це пряме спотворення балансу, оскільки при такій оцінці в баланс вводиться прибуток, що дійсно не був одержаний, чи збитки, яких не потерпіли [10, 55].

Т.М. Маренич вказує на те, що оскільки розвинутого біржового ринку в Україні сьогодні практично не існує, доцільно використовувати реальні ринкові ціни на товарну сільськогосподарську продукцію за вирахуванням ПДВ і рівня збутових витрат (без врахування транспортних витрат) [7, 55].

З точки зору власника підприємства інформація про справедливу вартість виробленої продукції є суттєвою, оскільки він отримує відомості про те, за якою ціною можна реалізувати вироблений продукт на дату балансу. Але при цьому втрачається інформація про фактичні витрати, пов'язані з виробництвом і є небезпека прийняти

помилкові управлінські рішення [5, 28]. М.В. Єрмолаєва пропонує повернутись до порядку оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за плановою собівартістю з подальшим коригуванням її до рівня фактичної в кінці року методом "червоного сторно" або звичайним записом. При цьому інформація у звітності буде відповідати дійсності. Оцінку за справедливою вартістю можна застосовувати в управлінському обліку для власних потреб підприємства [5, 29].

На думку Л.В. Гуцаленко в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можуть бути випадки коли неможливо здійснити надійну оцінку справедливої вартості біологічного активу. [4, 50]. В такій ситуації, на думку автора біологічний актив слід оцінювати за собівартістю за мінусом накопиченої амортизації і збитків від його знецінення. На випадок можливості оцінки біологічного активу за справедливою вартістю з достатнім ступенем надійності, підприємству необхідно перейти на оцінку за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [Єрмолаєва 107, 51].

С.О. Кучеркова пропонує застосовувати П(С)БО 30 "Біологічні активи" не на всіх сільськогосподарських підприємствах, а лише на підприємствах, які підпадають під статус малих [6, 93].

Б.С. Гузар вважає, що сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 року, або за справедливою вартістю [3, 102].

Отже, проблеми методики оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є в центрі уваги як практиків, так і науковців.

Другим актуальним питанням для практики виявилась і зміна методології визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до П(С)БО 30 фінансовий результат сільськогосподарського підприємства формується з трьох складових (рис. 1):

– фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
 – фінансовий результат від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів,

оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
 – фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

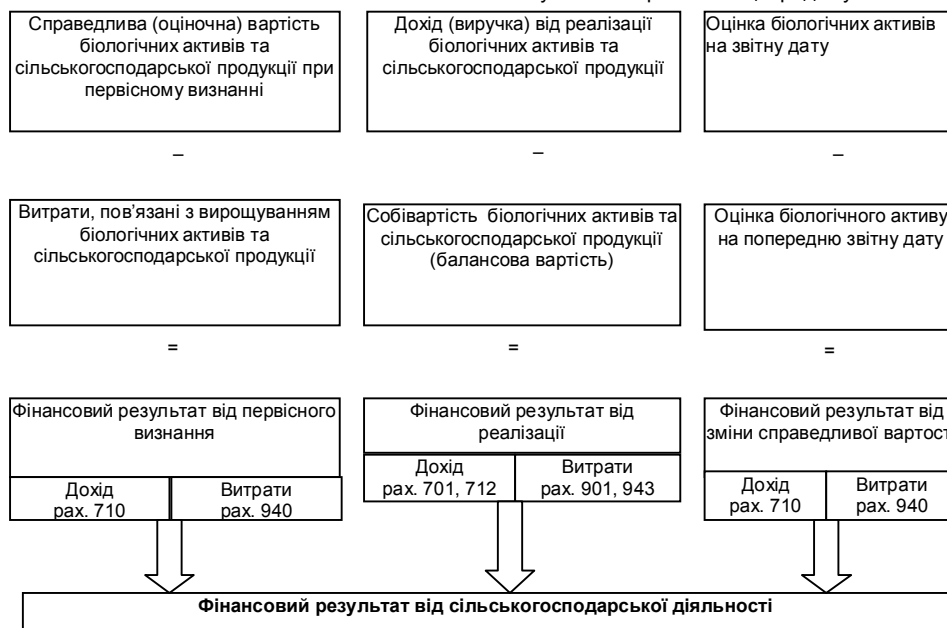


Рис. 1 Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

Таке визначення фінансового результату сільськогосподарськими підприємствами на стадії виробництва, а не реалізації суперечить принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підхід до визначення фінансового результату повинен бути єдиним для всіх галузей економічної діяльності, в тому числі і для сільського господарства [11, 178].

П(С)БО 30 "Біологічні активи" передбачено визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступним уточненням на кожну дату балансу та на дату реалізації. Тобто, згідно з цим, у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Це і є головна проблема, що виникла нещодавно, але з часом набуває все більшої ваги [1, 38].

Така методика визначення фінансового результату вводиться тільки для сільського господарства. Підприємства інших галузей визначають фінансовий результат діяльності за загальноприйнятою методикою, тобто як різницю між доходами від реалізації продукції і собівартістю реалізованої продукції. Виходить, що з введенням П(С)БО 30 у загальну суму чистого прибутку

сільськогосподарські підприємства будуть включати доходи, які не підкріплені виручкою, що докорінно міняє термінологію визначення фінансового результату.

Впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" ускладнить роботу працівників бухгалтерії, створить бухгалтерському обліку додаткові проблеми та не відображатиме об'єктивні закономірності сутності, змісту і структури формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Необхідно відмітити, що на базі ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН проведено міжнародні науково-практичні конференції (19-20 жовтня 2006 р., 29-30 листопада 2007 р., 18-19 вересня 2008 р., 24-25 квітня 2009 р.), на яких широко піднімалися як проблемні питання нової методології обліку сільськогосподарської діяльності, оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, так і наукового забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України.

Наступним етапом дослідження є проведення аналізу захищених в Україні кандидатських дисертацій за 2008-2009 роки, які присвячені дослідженню обліку біологічних активів (табл. 2).

Таблиця 2. Кандидатські дисертації, в яких розглядалися проблеми обліку біологічних активів*

№ п/п	Автор	Тема кандидатської дисертації	Рік захисту
1.	Пасенко Вікторія Володимирівна	Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	2008
2.	Золотарьова Наталія Сергіївна	Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птахових підприємствах	2008
3.	Кучерова Світлана Олександрівна	Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	2008
4.	Скосир Юрій Миколайович	Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства	2009
5.	Вовчук Тетяна Іванівна	Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів	2009
6.	Прохар Наталія Вікторівна	Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях	2009
7.	Слущак Наталія Анатоліївна	Облік та внутрішній аудит витрат на не деревну-лісопродукцію рослинного походження	2009
8.	Тичук Зоряна Дем'янівна	Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах	2009

* www.nbuv.gov.ua – сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського

Систематизувавши кандидатські дисертації, бачимо, що в 2008 році було захищено 3 роботи, а у 2009 – 5 досліджень. У дисертаціях досліджувались питання обліку, контролю, аналізу та аудиту біологічних активів, розроблено певні напрямки вдосконалення методики їх обліку.

Таблиця 3. Проблемні питання обліку біологічних активів, які розглядалися у кандидатських дисертаціях

№ п/п	Проблемні питання обліку операцій з біологічними активами, підняті у дисертаціях	Автори	Кількість дисертацій
1	2	3	4
1.	Облік, контроль і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	Пасенко В.В., Кучеркова С.О., Прохар Н.В.	3
2.	Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птаховничих підприємствах	Золотарьова Н.С.	1
3.	Облік та внутрішній аудит лісових біологічних активів	Вовчук Т.І., Случак Н.А.	2
4.	Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства	Скосир Ю.М.	1
5.	Облік виробничих запасів	Тичук З.Д.	1

Згруповані дисертації подані у табл. 3, на основі якої побудована діаграма (рис. 2). Слід відмітити, що найбільш дослідженим напрямком є методика обліку, контролю і аналізу фінансових результатів, якій присвячено 3 кандидатських дисертації, що становить 37 %. Обліку та внутрішньому аудиту лісових біологічних активів

присвячено 2 роботи (25 %). Питанням біологічних активів в інкубаторно-птаховничих підприємствах, обліку процесу виробництва та реалізації продукції картоплярства, обліку додаткових біологічних активів присвячено по одній кандидатській дисертації (11 %).

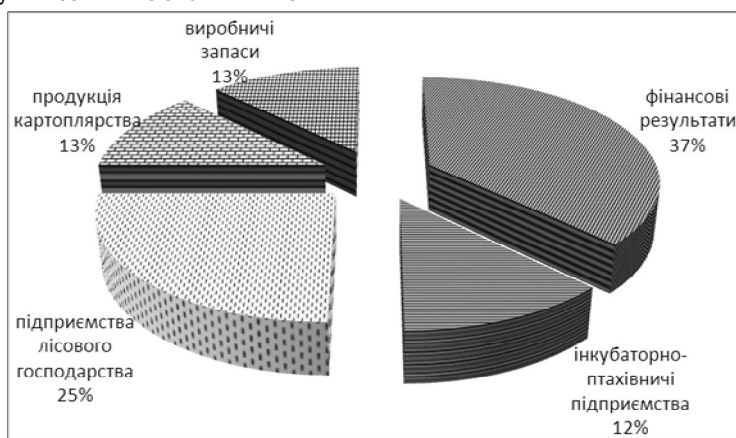


Рис. 2. Кандидатські дисертації щодо обліку складових біологічних активів за 2008–2009 роки

Розглянувши захищені дисертації за 2008-2009 роки, присвячені дослідженням обліку біологічних активів, можна виділити наступні досягнення науковців:

- досліджено теоретичні та методологічні основи формування і визначення сутності фінансових результатів, обліку і аналізу витрат виробництва продукції картоплярства
 - розроблено концептуальні підходи до застосування (використання) П(С)БО 30 “Біологічні активи” і обґрунтовано доцільність обмеження дії цього стандарту малими сільськогосподарськими підприємствами, моделі зовнішнього та внутрішнього контролю фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях
 - запропоновано концептуальні основи відображення в бухгалтерському обліку додаткових біологічних активів;
 - обґрунтовано необхідність визнання лісових ресурсів біологічними активами та запропоновано концептуальні підходи до ведення бухгалтерського обліку лісових біологічних активів
 - удосконалено класифікацію доходів підприємства шляхом введення нових групвальних ознак, порядок формування фінансових результатів аграрних підприємств залежно від видів економічної діяльності, форми бухгалтерських регістрів і фінансової звітності, систему документального оформлення витрат на біологічні перетворення, номенклатуру калькуляційних статей витрат на біологічні перетворення;
 - запропоновано вдосконалену методику оцінки продукції, яка враховує її індивідуальні особливості.
- Висновки та перспективи подальших досліджень.** Вивчення великої кількості наукових джерел дає

можливість проаналізувати стан обліку біологічних активів та виявити наступні проблемні питання:

- оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та відображення її результатів в обліку;
 - практичного використання в сільськогосподарських підприємствах положень П(С)БО 30 “Біологічні активи” в частині застосування методики визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності;
 - методології обліку витрат на вирощування біологічних активів і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції
 - методика нарахування амортизації біологічних активів.
- Таким чином, дослідження організації та методики обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, вважаємо актуальними для подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. Бурляй Г.Л. Проблемні питання бухгалтерського обліку за П(С)БО 30 “Біологічні активи” [Текст] / Г.Л. Бурляй // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК О 16 України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007”р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2007. – С. 36-38.
 2. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії [Текст] / С.Ф. Голов // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 21-23. 3. Гузар Б.С.

Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю [Текст] / Б.С. Гузар // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ "ІАЕ" 24-25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С. 99-101. 4. *Гуцаленко Л.В.* Вплив оцінки біологічних активів на формування фінансовий результатів сільськогосподарських підприємств [Текст] / Л.В. Гуцаленко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2006. – С. 49-51. 5. *Єрмолаєва М.В.* Особливості визначення фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 "Біологічні активи" [Текст] / М.В. Єрмолаєва // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 року. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – С. 27-29. 6. *Кучеркова С.О.* Визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 "Біологічні активи" [Текст] / С.О. Кучеркова // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2006. – С. 92-93. 7. *Маренич Т.Г.* Удосконалення методики обліку витрат і доходів сільськогосподарської діяльності [Текст] / Т.Г. Маренич // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2006. – С. 55-56. 8. *Скрипан М.* Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їхнього вирішення [Текст] / М. Скрипан //

Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації, Збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (ч. 2), 21-23 лютого 2008 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – С. 490-493. 9. *Слободян В.Д.* Особливості обліку біологічних активів [Текст] / В.Д. Слободян // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2007. – Випуск 15 (том 2). – С. 8-9. 10. *Сторожук Т.М.* Проблеми оцінки біологічних активів [Текст] / Т.М. Сторожук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2006. – С. 53-55. 11. *Шев'якова Т.П.* Проблеми впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" на сільськогосподарських підприємствах Харківської області [Текст] / Т.П. Шев'якова, Л.Г. Панченко, Л.О. Сколотій // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: Тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. 4-5 жовт. 2007 р. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 176-179. 12. www.nbuv.gov.ua – сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського.

КУЗЬМОВИЧ Павло Миронович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ВП НУБіП України "Бережанський агротехнічний інститут"

Наукові інтереси:

- облік та контроль біологічних активів;
- методика та організація обліку на малих підприємствах та фермерських господарствах