

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**



Брик Михайло Мирославович

УДК 657.1:657.222:631(043.3)

**Облік і аналіз формування біологічних активів
у сільськогосподарських підприємствах**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Тернопіль – 2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Палюх Микола Степанович,
Тернопільський національний економічний університет,
доцент кафедри обліку та економіко-правового
забезпечення агропромислового бізнесу.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Калюга Євгенія Василівна,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
завідувач кафедри обліку та оподаткування;

кандидат економічних наук, професор
Коцупатрий Михайло Миколайович,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри обліку, контролю та
оподаткування агробізнесу.

Захист дисертації відбудеться «21» червня 2019 р. об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ім. Л. Каніщенка Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий «21» травня 2019 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, доцент



І. Я. Омецінська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасна стратегічна мета української аграрної політики полягає у забезпеченні стійкого розвитку якісної та конкурентоспроможної продукції сільськогосподарського виробництва. Гарантією цього є широке використання сучасних інноваційних досягнень, особливо в галузі біотехнологій. Водночас є проблема невизначеного й контраверсійного ставлення суспільства до низки біологічних експериментів у сільському господарстві та їхніх наслідків впливу на людину й навколишнє середовище. Окрім ряду інших пов'язаних галузей, вирішення названої проблеми лежить у площині достовірного й реального обліку біологічних активів, їх аналізу й належного управлінського контролю. Особливо актуалізується це питання в умовах динамічного розвитку сільськогосподарського виробництва, що характеризується достатньо релевантними показниками. Зокрема, за статистичними даними за 2018 р. порівняно з попереднім роком обсяг реалізованої сільськогосподарської продукції збільшився на 14,7% і склав 394273,9 млн. грн.

Досягненню прогресу в питанні підвищення ролі біологічних активів у зростанні обсягів виробництва сільськогосподарської продукції активно сприяють зміни нормативно-правових умов функціонування галузі та впровадження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Одночасно з цим зростає роль аналітичної інформації, яка ідентифікує вплив цього активу на загальну результативність господарювання сільськогосподарських підприємств. Тобто обліково-аналітична інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів стає важливим джерелом управління діяльністю суб'єктів господарювання аграрного сектору національної економіки.

Теоретичні та методологічні засади бухгалтерського обліку й аналізу активів загалом досліджували такі вчені-економісти, як: Ф. Ф. Бутинець, В. Г. Гетьман, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, В. А. Дерій, Н. І. Дорош, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, І. Г. Костирко, В. Г. Лінник, М. В. Кужельний, Л. Г. Ловінська, П. Т. Саблук, В. В. Сопко та багато ін. Проблематикою обліку та аналізу біологічних активів, у тому числі в контексті застосування положень міжнародних й українських стандартів обліку та впливу таких активів на результативність і ефективність господарювання займалися І. М. Белова, Н. В. Гончаренко, Р. Є. Грачова, В. М. Жук, Є. В. Калюга, М. М. Коцупатрій, І. Д. Лазаришина, М. Г. Михайлов, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, О. О. Одношевна, С. О. Олійник, М. С. Палюх, О. М. Петрук, Л. П. Писаченко, Н. Л. Правдюк, В. К. Савчук, Л. К. Сук та ін.

Відаючи належне вагомим науковим напрацюванням науковців у частині бухгалтерського обліку й аналізу біологічних активів, слід вказати на існування досі невіршених теоретичних, організаційних, методичних і практичних проблем, які стосуються як трактування обліково-аналітичної сутності біологічних активів, так і низки проблемних моментів, пов'язаних з їх формуванням (оцінкою, визнанням, обліковим відображенням, аналізом тощо). Недостатнє дослідження вказаних вище проблем і необхідність розробки конкретних заходів щодо їх вирішення зумовили вибір теми дисертаційної роботи, окреслили його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського

національного економічного університету за темами: «Концептуальні засади розвитку обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового виробництва» (державний реєстраційний номер 0115U001605); «Удосконалення обліку біологічних активів на підприємстві» (державний реєстраційний номер 0118U100565). У рамках названих тем у процесі дослідження сформовано низку пропозицій, обґрунтувань, які спрямовані на вирішення проблеми удосконалення системи обліку біологічних активів у площині гармонізації та адаптації українських облікових стандартів з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, розробки організаційно-методичних засад і поліпшення практики ведення обліку та здійснення аналізу біологічних активів тваринництва в сільськогосподарських підприємствах.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є удосконалення системи обліку й аналізу формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах через розвиток їх теоретико-організаційних і методичних засад відповідно до сучасних викликів і запитів.

Для досягнення вищезазначеної мети було поставлено такі завдання:

- ідентифікувати поняття, сутність, специфіку та характерні риси біологічних активів сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах;
- окреслити систему та наявні проблемні положення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в аграрному секторі;
- дослідити та удосконалити класифікацію біологічних активів та порядок їх оцінки;
- охарактеризувати базові засади формування системи обліку біологічних активів у контексті задоволення управлінських запитів;
- висвітлити особливості обліку витрат на формування біологічних активів та надати рекомендації з його покращення;
- розкрити і вдосконалити порядок формування собівартості біологічних активів тваринництва;
- запропонувати кореляційно-регресійний аналіз витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва;
- здійснити моделювання виробничих програм формування біологічних активів;
- розробити наукові підходи до бюджетування витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва.

Об'єктом дослідження є процеси формування біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних засад і практики бухгалтерського обліку та аналізу формування біологічних активів у тваринництві.

Методи дослідження. Загальною методологічною основою дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання явищ і процесів. Використання аналітичного, системного та порівняльного методів дозволило ідентифікувати сутність біологічних активів, встановити їх основні характерні ознаки, що впливають на облікове відображення та вибір аналітичних чинників і показників. Дедуктивний, індуктивний і порівняльний методи застосовано для формування понятійного апарату, встановлення переваг і недоліків чинної практики оцінки біологічних активів, обґрунтування складу витрат на їх формування. Методи

формальної логіки та узагальнення дозволили удосконалити організацію та методику обліку процесу формування біологічних активів, забезпечили побудову блок-схем комп'ютеризації облікових операцій, обґрунтування концепції системи аналізу та його показників. Застосування економіко-математичного моделювання дозволило виявити преференційні тенденції та динаміку формування біологічних активів. Узагальнення застосовано з метою розробки структурних схем обліку та аналізу біологічних активів, етапів їх здійснення, обґрунтування взаємозв'язків між складовими елементами цих систем.

Інформаційною базою наукового дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем обліку та аналізу формування біологічних активів сільськогосподарських підприємств; розробки науково-дослідних установ; нормативно-правові документи України; міжнародні та національні стандарти обліку; інструктивні матеріали; офіційні статистичні дані та фактографічна інформація сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу формування біологічних активів. Основні положення і результати дисертаційної роботи, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у таких положеннях:

удосконалено:

– класифікацію біологічних активів завдяки введенню ознак «за структурою» (узагальнені і часткові), «за підгалуззю тваринництва» (молочне скотарство, м'ясне скотарство), що у поєднанні з групуванням за часом використання (довгострокові, поточні) дозволяє більш повно врахувати особливості кожної складової біологічних активів та підгалузі при здійсненні обліку витрат, виходу продукції, калькулюванні собівартості, а також проведенні аналізу показників формування й використання таких активів;

– нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів, що визначає інституційно-правове поле його здійснення через внесення змін та доповнень до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів;

– методику первинного обліку довгострокових і поточних біологічних активів, що сприятиме систематизації облікових даних та калькулювання собівартості біологічних активів і обліку витрат на їх формування;

– систему бухгалтерських записів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів шляхом скорочення записів і введення додаткових аналітичних рахунків та форми внутрішньої звітності підприємства («Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування», «Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва») для потреб контролю та управління ними;

– склад елементів витрат на перетворення біологічних активів (окремий елемент – енергетичні затрати на виробництво продукції тваринництва) та методику калькулювання біоенергетичної собівартості біологічних активів тваринництва задля більш точного віднесення та об'єктивного відображення їх оцінки;

– методичний підхід до моделювання виробничих програм формування біологічних активів через виявлення залежності обсягу продукції підприємств

сільського господарства від зміни вартості продукції рослинництва та тваринництва із застосуванням економіко-математичного моделювання. Це дає змогу враховувати специфіку формування вартості продукції сільського господарства задля подальшої капіталізації діяльності підприємств; побудовано блок-схему алгоритму розв'язку аналітичної задачі;

– наукові підходи до бюджетування витрат на виробництво продукції тваринництва (уточнено його суть та особливості ведення в сільськогосподарських підприємствах, обґрунтовано основні його функції та завдання), що дає можливість здійснювати планування витрат та виходу продукції, оперативно контролювати раціональне використання виробничих ресурсів та виконання виробничої програми, формувати необхідну інформацію відповідно до потреб керівників усіх рівнів управління з метою прийняття стратегічних управлінських рішень.

набули подальшого розвитку:

– понятійний апарат у частині уточнення трактування терміну «біологічні активи» на засадах врахування їхньої сучасної характеристики та позиціонування цих активів як особливого економічного ресурсу, а саме засобів виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику, що в доступній та простій формі, котра не суперечить міжнародним обліковим стандартам, дозволяє ідентифікувати цей об'єкт бухгалтерського обліку й без зайвої деталізації виділяти його в складі інших активів;

– засади формування положень облікової політики щодо віднесення біологічних активів до складу основних засобів та незавершеного виробництва через формування покрокової схеми оцінки відповідного обґрунтування та структурно-організованого переліку (набору) анкетних питань і підходу до бальної оцінки для встановлення критерію розмежування, що сприяє більш точній ідентифікації цих активів, враховує цілі суб'єкта обліку, а також дозволяє формувати більш адекватні інформаційні дані, котрі забезпечать обґрунтовану оцінку майнового та фінансового стану підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що впровадження в практику розроблених у роботі рекомендацій сприятиме отриманню позитивних результатів у питаннях підвищення рівня якості, оперативності та інформативності облікових і аналітичних даних про біологічні активи, необхідних для ефективного управління ресурсами. Отримані результати сприяють зростанню ефективності впливу систем обліку та аналізу на діяльність сільськогосподарських підприємств за рахунок поліпшення їх організації та методики.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і впроваджені у діяльність підприємств та установ, зокрема:

– рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку витрат на формування біологічних активів – у Приватному агропромисловому підприємстві «Фортуна» (довідка № 283 від 05 вересня 2018 р.);

– практично-методичні розробки щодо вдосконалення обліку формування біологічних активів – у Приватному підприємстві «Білявинці» (довідка № 17012019-3 від 17 січня 2019 р.);

– пропозиції щодо вдосконалення процедур обліку та аналізу біологічних активів сільськогосподарських підприємств – у практичній діяльності Приватного підприємства «Науково-виробниче агропромислове підприємство «Ель Гаучо» (довідка № 264-4 від 14 листопада 2018 р.).

Рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу біологічних активів використовуються: при проведенні консультацій, а також для підвищення кваліфікації облікових працівників Відділом з питань агропромислового розвитку Заліщицької районної державної адміністрації (довідка № 401/07/01-18 від 09 жовтня 2018 р.); на семінарах для підвищення кваліфікації облікових працівників Департаментом агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 2-481/11 від 19 червня 2018 р.).

Окремі результати дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік», «Економічний аналіз», «Облік в галузях економіки» (довідка № 126-25/2226 від 26 листопада 2018 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати та рекомендації, викладені у роботі, одержані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора. Особистий внесок відображено окремо у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідались і обговорювались на 7 міжнародних науково-практичних конференціях: «Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації» (м. Тернопіль, 15–17 квітня 2016 р.); «Прикладна економіка – від теорії до практики» (м. Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.); «Пріоритети сучасної науки» (м. Київ, 27–28 жовтня 2017 р.); «Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах» (м. Одеса, 2–3 лютого 2018 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 29–30 березня 2018 р.); «Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України (м. Запоріжжя, 7 вересня 2018 р.); «Цифрова економіка: тренди та перспективи (м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.); а також на Всеукраїнській науково-практичній конференції з міжнародною участю «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено в 14 наукових працях (з яких 2 – у співавторстві) загальним обсягом 3,89 друк. арк. (особисто автору належить 3,54 друк. арк.), у тому числі 6 статей – у наукових фахових виданнях України (4 з них внесені до міжнародних наукометричних баз) загальним обсягом 2,85 друк. арк. та 8 праць апробаційного характеру загальним обсягом 1,04 друк. арк.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 175 сторінках комп'ютерного тексту. Дисертація містить 15 таблиць на 11 сторінках, 18 рисунків на 15 сторінках, список використаних джерел, що включає 201 найменувань на 20 сторінках, 16 додатків на 25 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У першому розділі «Правові та теоретичні основи обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств» досліджено зміст та удосконалено трактування поняття «біологічні активи», охарактеризовано нормативно-правове регулювання їх обліку, а також розвинуто методику оцінки біологічних активів.

Сучасні вимоги ринкових відносин в аграрному секторі, вихід його суб'єктів на міжнародні ринки зумовлюють потребу в формуванні цілісних інноваційних інформаційних потоків для цілей ефективного управління. У зв'язку з цим інформаційна система сільськогосподарського підприємства, основою якої є облік і аналіз, має не тільки надавати звітну інформацію (у розрізі затверджених форм звітності), а й служити основою формування стратегічних цілей та встановлення перспектив виробничо-господарської діяльності. Встановлено, що інформаційна база управління, особливо в умовах постійного удосконалення сучасних комп'ютерних технологій, є передумовою ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва.

Доведено, що для сільського господарства важливою є біоенергетична ресурсна складова, адже його виробничий процес є сукупністю взаємодії природної енергії та її трансформації під дією біотичних та інших факторів природного середовища. Під ці тенденційні положення важлива роль надається біологічним активам, значна увага до яких пов'язана з тим, що їх наявність є однією з найважливіших умов сільськогосподарського виробництва. Встановлено, що ці активи характеризуються специфічними особливостями, дослідження яких уможливило вироблення раціональних пропозицій з ведення їх обліку та проведення аналізу.

У роботі систематизовано та проаналізовано існуючі тлумачення терміну «біологічні активи» та генезису його розвитку, що вказує на наявність невизначеностей і дискусійних моментів.

Доведено, що при розкритті терміну «біологічні активи» найбільш доречними для розгляду є такі характерні ознаки: використання у процесі виробництва сільськогосподарської продукції; належність до живої природи (флори та фауни); здатність приносити економічні вигоди. Таким чином, наведені вище перші дві ознаки підкреслюють відмінність біологічних активів від поняття активу, наведеного у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НПСБО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», (економічний ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, здатний приносити економічну вигоду). Таким чином під біологічними активами запропоновано розуміти особливий економічний ресурс, а саме засоби виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику.

З огляду на це найпростішим розмежуванням біологічних активів є їхній поділ на біологічні активи тваринництва та біологічні активи рослинництва (рис. 1).

На основі представлених на рис. 1 даних встановлено суттєве випередження обсягів виробництва продукції рослинництва. У відсотках вони коливаються від 61,47 у 2000 р. до 72,03 – у 2017 р.



Рис. 1. Динаміка співвідношення обсягів виробництва узагальненої продукції рослинництва та тваринництва в Україні за 2000–2017 рр.

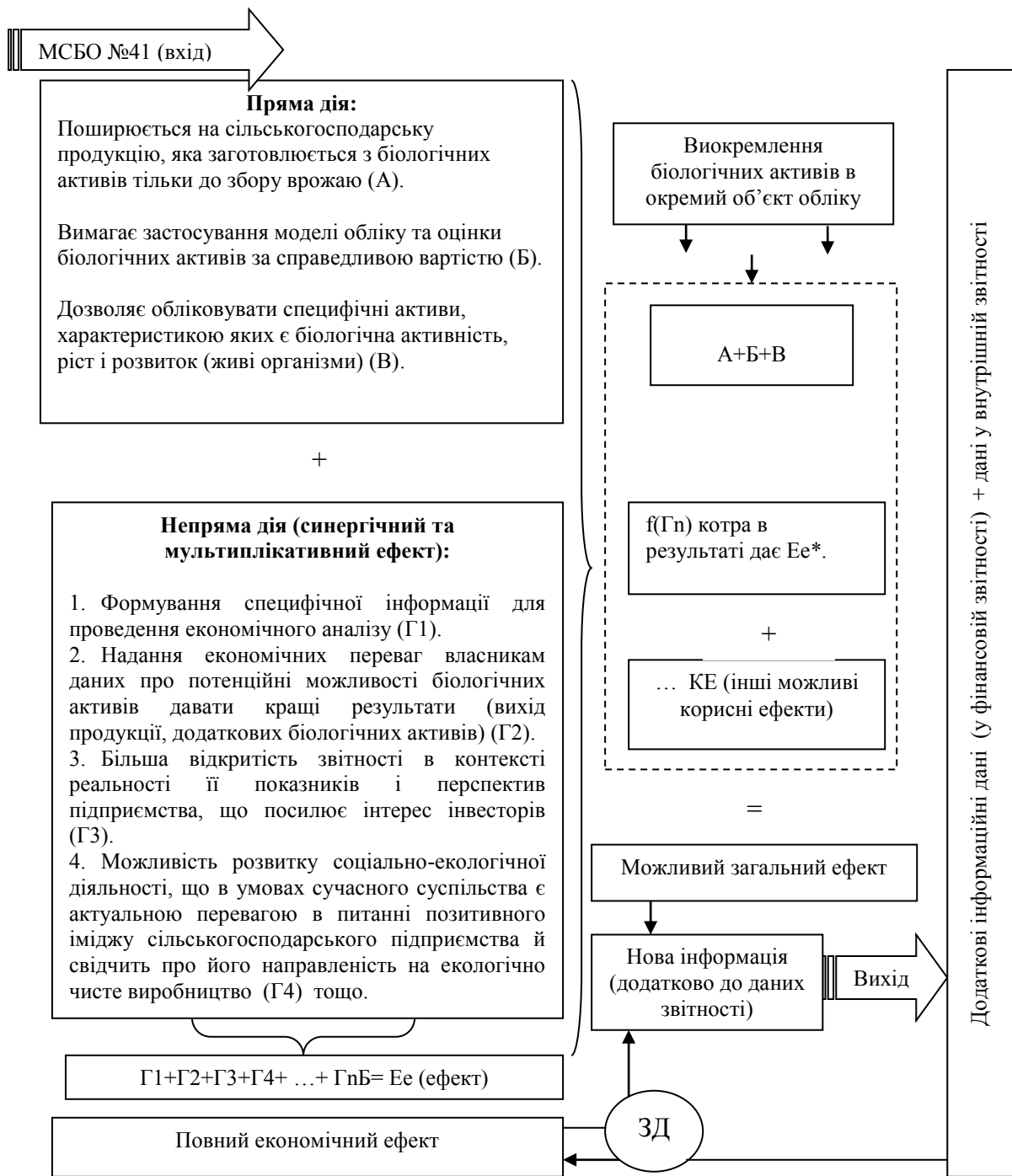
Тваринницької продукції у 2017 р. було вироблено лише 27,97% від загального сільськогосподарського виробництва, що у вартісному вимірнику складає 69682,4 млн. грн. Ці два важливі напрямки аграрної діяльності перебувають у нерозривному і взаємному зв'язку. Наявність та рух таких ресурсів складний, циклічний і динамічний водночас, що ускладнює їх облік, аналіз і контроль.

Нормативну основу виокремлення біологічних активів і обов'язковість постановки їх на облік визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 41 «Сільське господарство», Національне П(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція № 291 про його застосування та ін.

Основні інформаційні переваги, що реалізуються через використання (МСБО) 41 «Сільське господарство», узагальнено на рис. 2.

Підставою для віднесення ресурсу до складу біологічних активів насамперед має служити врахування нормативно-правових вимог. Окрім цього, сільськогосподарське підприємство може мати власні вимоги, що не суперечать чинним нормам.

У роботі запропоновано покрокову схему конкретизації положень облікової політики підприємства щодо біологічних активів, яка передбачає такі кроки: побудова дерева цілей; формування переліку анкетних запитань для виявлення можливостей і обґрунтування потреби в перегрупуванні біологічних активів; класифікація активу на предмет доцільності його віднесення до складу певної групи.



Примітка: * може і повинна бути математично виражена (що вимагає відповідних досліджень, в т.ч. за іншими спеціальностями, наприклад, економіко-математичному моделюванні); $f(Gn)$ – функція (функціонал) залежності результату від чинників впливу на нього; ЗД – звіряння даних.

Рис. 2. Переваги, які отримує суб'єкт господарювання у випадку виокремлення та обліку біологічних активів

Бухгалтерський облік біологічних активів у системі рахунків рекомендовано організувати в розрізі їх видів (біологічні активи, сільськогосподарська продукція, а також додаткові біологічні активи, на які поширюється П(С)БО 30 «Біологічні активи») та підгалузей. У поєднанні з класифікацією біологічних активів за часом використання (довгострокові, поточні) таке групування сприятиме кращому врахуванню особливостей кожної підгалузі при веденні обліку витрат, виходу продукції, калькулюванні собівартості тощо. Запропонована класифікація

біологічних активів за видами (структурою) покладена в основу аналітичного і синтетичного обліку і здійснення аналізу для розкриття в другому і третьому розділах дослідження.

Встановлено, що однією з найважливіших класифікаційних ознак біологічних активів є вид оцінки (за справедливою вартістю або за первісною). Вартісне значення біологічних активів є важливим для підприємства, оскільки безпосередньо впливає на підсумок активу балансу, а отже, – на показники фінансового стану підприємства. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є їх оцінка за справедливою (або ринковою) вартістю, яка виражається сумою, за якою можна обміняти цей актив або погасити заборгованість з операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

У вітчизняній практиці переважно використовують ринковий підхід, але розрізняють три види оцінок біологічних активів: при надходженні; первісному визнанні; на дату складання балансу.

Біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням таких факторів: при первісному визнанні; обміні на подібний біологічний актив; безоплатному отриманні; переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових та додаткових; внеску до статутного капіталу; на дату балансу (довгострокові й незрілі довгострокові біологічні активи при переведенні до довгострокових та поточних біологічних активів).

Факторами оцінки визначено підходи до її здійснення, їхній вибір, а також базову основу. Попри те, що в кожному з випадків використовується один з рекомендованих чинними стандартами та іншими нормативно-правовими документами з ведення обліку способів оцінки, така альтернативність створює певні незручності.

Встановлено, що одним із проблемних питань, які виникають при застосуванні положень (стандартів) бухгалтерського обліку, є визначення справедливої вартості біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах. Цей процес є складним та потребує певного документального оформлення і об'єктивного відображення у реєстрах обліку та формах звітності.

У роботі доведено, що поняття «справедлива вартість» не є синонімом терміну «ринкова вартість» в бухгалтерському обліку. В п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи» зазначено, що визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. На відміну від «ринкової вартості» поняття «справедливої вартості» припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або обставин, що відрізняються від нормального процесу обміну в умовах відкритого ринку. Такі обставини виключають можливість здійснення термінової операції, коли одна зі сторін перебуває в скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище визначенні ринкової вартості.

У другому розділі **«Облік витрат на формування біологічних активів сільськогосподарських підприємств»** визначено базові засади системи обліку в контексті задоволення управлінських запитів; окреслено стан і особливості обліку витрат на формування біологічних активів; удосконалено порядок калькулювання собівартості біологічних активів.

Характерною рисою інформаційної бази управління біологічними активами є акумулювання даних про обсяг і стан біологічних активів, витрати на їхнє формування тощо. Встановлено, що таких даних для управління виробничими процесами, які пов'язані з формуванням цих активів, недостатньо. Задля підвищення ефективності управління біологічними активами запропоновано поетапне удосконалення системи обліку, яке передбачає: анкетну форму й методику оцінки існуючого стану обліку; формування комп'ютерної платформи для визначення справедливої вартості біологічних активів; деталізацію рахунків з обліку біологічних активів для їх ідентифікації за підвидами тваринництва; удосконалення класифікації витрат (запропоновано групу «Прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи»); схему обліку з відображенням у ній доцільних облікових підсистем і зв'язків між ними; використання удосконалених форм первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів тваринництва.

Доведено, що розроблені рекомендації вирішують проблему підвищення інформаційності даних обліку, розширюють коло їх використання у процесі проведення економічного аналізу, сприяють скороченню часу опрацювання облікової інформації й уможливають більш комплексне застосування комп'ютеризації для відображення операцій з біологічними активами.

Розглянуто шляхи удосконалення системи обліку довгострокових і поточних біологічних активів задля підвищення інформаційної цінності даних. Це впливає із потреби в більш детальній інформації для проведення аналізу, яка в умовах конкуренції відіграє важливу роль у забезпеченні підвищення ефективності виробництва. Більшою мірою існує інформаційний дефіцит у питаннях понесення витрат на формування біологічних активів. Відповідно внесено пропозиції щодо введення в первинні документи показників (генетичний потенціал тварин (порода); стадія зрілості; технологія утримання (прив'язне, безприв'язне на частково-щільній підлозі, безприв'язне на суцільно-щільній підлозі, вигульне, на глибокій солом'яній підстилці), що сприятиме вирішенню проблеми й створить кращі вихідні умови для систематизації облікових даних, зокрема в питаннях калькулювання собівартості біологічних активів і обліку витрат на їхнє формування загалом.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 дається характеристика субрахунків до синтетичних рахунків 16 «Довгострокові біологічні активи» і 21 «Поточні біологічні активи», яка вказує, що аналітичний облік ведеться тільки за видами довгострокових біологічних активів. У дисертації запропоновано розширити спектр даних для аналітичного управлінського обліку. Сучасні технології дозволяють здійснювати облік не тільки за видами активів, а й за галузями, структурними підрозділами, центрами витрат, центрами відповідальності тощо.

Проаналізувавши зміст Інструкції № 291 та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів щодо можливої кореспонденції за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» і 21 «Поточні біологічні активи», зроблено висновок, що в останні варто внести зміни, зокрема: при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів доведено недоцільність віднесення поточних біологічних активів попередньо до капітальних інвестицій з подальшим списанням їх до складу довгострокових біологічних активів.

У Методичних рекомендаціях з обліку біологічних активів зазначено, що при дооцінці незрілих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, складається бухгалтерське проведення за дебетом рахунка 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю» і кредитом рахунка 71 «Інші операційні доходи» (тобто збільшується операційний дохід), а при уцінці таких активів збільшуються інші витрати операційної діяльності (дебет рахунка 94). Запропоновано доходи, пов'язані з необоротними активами, якими є довгострокові біологічні активи, відображати у складі інших доходів на рахунку 74 «Інші доходи», а не на рахунку 71 «Інший операційний дохід», оскільки рух необоротних активів відноситься до інвестиційної, а не операційної діяльності підприємства, а облік останніх ведеться на рахунку 74.

Аналогічно результати зміни вартості довгострокових біологічних активів також рекомендовано відносити до «Інших доходів» (збільшення справедливої вартості на дату балансу) і до «Інші витрати» (зменшення справедливої вартості на дату балансу).

Для забезпечення потреб контролю та управління біологічними активами підприємства запропоновано щомісячно складати Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування і Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва.

Встановлено, що формування біоенергетичної собівартості біологічних активів тваринництва зумовлене багатьма факторами. Основні з них – генетичний потенціал тварин, технологія їх утримання та обсяги виробництва продукції тваринництва. Ці фактори охоплюють варіанти впливу на біоенергетичну собівартість продукції тваринництва. Для їх аналізу створено енергетично-технологічні карти виробництва продукції тваринництва.

За основу балансу використаної енергії в галузі тваринництва (Q) взято затрати енергії, уречевлені в трудових і матеріальних ресурсах, що використовувалися в процесі виробництва продукції. Відповідно в загальну формулу обчислення собівартості енергетичних затрат на виробництво продукції тваринництва включено:

- кількість енергії, затраченої на вирощування ремонтних тварин (Q₁);
- кількість енергії, перенесеної основними засобами виробництва, окрім основного стада (Q₂);
- кількість енергії, перенесеної оборотними засобами, окрім кормів і підстилки (Q₃);
- кількість енергії, затраченої працівниками галузі тваринництва (Q₄);
- кількість енергії, затраченої в процесі виробництва кормів (Q₅);
- кількість енергії, затраченої з підстилкою для тварин (Q₆). Так,

$$Q = Q_1 + Q_2 + Q_3 + Q_4 + Q_5 + Q_6. \quad (1)$$

До елементів витрат в енергетичній собівартості біологічних активів тваринництва віднесено такі положення: енергетичні витрати праці – затрати праці людей, що беруть участь у процесі виробництва продукції тваринництва; технологічні витрати енергії – затрати енергії машин і механізмів, що використовуються; інші енергетичні витрати – затрати, що не ввійшли до перших двох пунктів.

До статей витрат у галузі тваринництва віднесено: енергетичні витрати, перенесені приміщеннями і спорудами; енергетичні витрати, перенесені машинами і обладнанням; витрати енергії паливо-мастильних матеріалів; витрати електроенергії; енергетичні витрати інших оборотних засобів; енергетичні витрати, здійснені у ході вирощування ремонтного стада; витрати енергії, зосереджені в кормах, у тому числі затрачені на їх виробництво; витрати фізичної енергії працівників галузі тваринництва; витрати обмінної енергії біологічних активів; інші енергетичні витрати.

На основі розрахунку статей біоенергетичних витрат у розрізі галузей тваринництва на досліджуваних підприємствах визначено собівартість 1 ГДж біоенергетичних витрат при різних технологіях виробництва продукції тваринництва (табл. 1).

Таблиця 1

Собівартість 1ГДж біоенергетичних витрат при різних технологіях виробництва продукції тваринництва, грн.

Підприємство	Молочна продукція	М'ясо великої рогатої худоби	Свині
ТзОВ «Гефест Захід Агро»	31,49	10,13	12,08
ПАП «Дзвін»	36,87	9,56	11,95
ПАП «Фортуна»	38,25	19,09	14,04
ПАП «Нічлава»	24,57	19,98	10,30
ПП «НВАП» Ель Гаучо»	13,30	10,27	15,93

На основі аналізу доведено, що значну частку в енергетичній собівартості продукції тваринництва займають саме природні затрати енергії біологічних активів, що на сьогодні не контролюються і не обліковуються.

У третьому розділі дисертаційної роботи «**Аналіз та моделювання витрат на формування біологічних активів і продукції тваринництва**» окреслено методи аналізу на формування біологічних активів та розроблено економетричні моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та вартості продукції тваринництва, побудовано алгоритм робіт з формування оптимізаційної задачі та розрахункову модель такої залежності.

Авторський підхід до обліку й аналізу формування біологічних активів передбачає алгоритм розв'язку аналітичної задачі за методикою кореляційно-регресійного аналізу біологічних активів і продукції тваринництва з метою забезпечення здійснення розрахунків автоматизованим способом. У результаті проведених досліджень запропоновано економіко-математичну модель оптимізації виробництва сільськогосподарської продукції у вигляді біологічних активів на основі ряду обмежень, яка дозволить підприємствам підвищити рентабельність виробництва. Побудова та реалізація економіко-математичної моделі проводились упродовж кількох етапів (рис. 3).

Вартість продукції рослинництва та тваринництва є чинниками зміни обсягу продукції підприємств сільського господарства. Розраховані параметри регресійних рівнянь, і показники апроксимації відповідних розроблених економетричних моделей засвідчують наявність лінійного зв'язку між зміною вартості продукції рослинництва та тваринництва і загальним обсягом продукції.

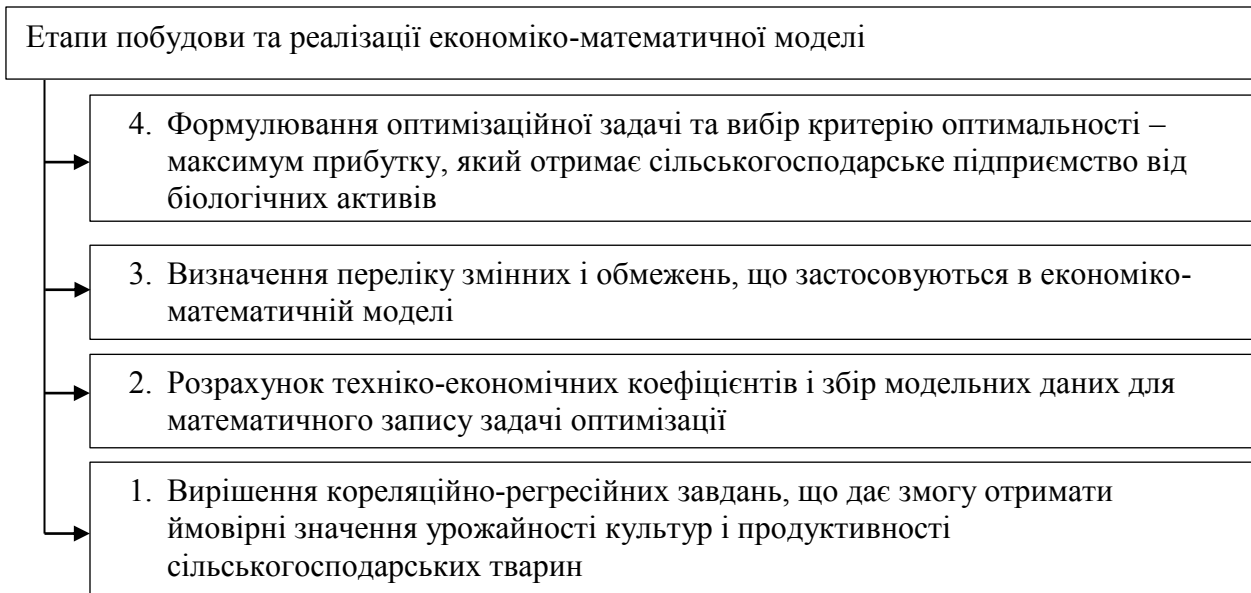


Рис. 3. Послідовність робіт з побудови та реалізації економіко-математичної моделі

Розроблено економетричні моделі залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та продукції тваринництва на підставі використання інструментів кореляційно-регресійного аналізу. Регресійне рівняння залежності загальної вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва має вигляд:

$$y = 69784 + 1,0065 x. \quad (2)$$

Розраховано параметри регресійного рівняння для залежності загальної вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції тваринництва, які є такими:

$$y = 70748 + 2,3588 x. \quad (3)$$

На основі розроблених моделей та прогнозу вартості продукції рослинництва та тваринництва і загальної вартості продукції підприємств сільського господарства встановлено зростання вартості продукції підприємств з одночасним зростанням вартості продукції рослинництва та тваринництва.

За результатами дослідження виявлено, що при збільшенні вартості продукції рослинництва на 1 тис. грн. загальна вартість продукції підприємств сільського господарства зростає на 1,0065 тис. грн. Разом з тим, встановлено обернену залежність, пов'язану зі скороченням вартості продукції тваринництва у період з 2010 по 2017 р., оскільки при збільшенні вартості продукції тваринництва на 1 тис. грн. загальна вартість продукції підприємств сільського господарства збільшиться на 2,3588 тис. грн.

Для обґрунтування економетричних моделей також обчислено загальну, пояснену та непояснену дисперсії, а також коефіцієнти кореляції та критерії Фішера, розраховані значення яких підтвердили адекватність розроблених економетричних моделей експериментальним даним.

На підставі складених регресійних рівнянь (2–3) у рамках розроблених економетричних моделей за допомогою інструментів «MS Excel» спрогнозовано показники вартості продукції рослинництва та тваринництва і загальної вартості продукції підприємств сільського господарства до 2023 р.

Відповідно до результатів розрахунків, виявлено позитивні тенденції щодо зростання вартості продукції рослинництва та вартості продукції підприємств сільського господарства загалом та тенденцію до скорочення вартості продукції тваринництва зокрема.

Підсумкова мета створення моделі полягає у формуванні ефективних передумов інтенсивного розвитку сільськогосподарського виробництва та отриманні найбільшого прибутку, що є важливим показником ефективності економічної діяльності. Це забезпечується раціональним використанням можливих виробничих ресурсів і сприяє підвищенню рентабельності господарської діяльності сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах.

Побудована імітаційна модель є основою для автоматизації розрахунків. Вона є доцільною для застосування в перспективному аналізі, бюджетуванні та прогнозуванні витрат і може бути використана в системі автоматизованого управління вартістю продукції підприємств сільського господарства.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі проведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає в поглибленні теоретико-методичних положень і наданні практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. Отримані результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

1. Біологічні активи – одна з найважливіших складових сільськогосподарського виробництва, яка визначає його результати і без якої воно не може існувати взагалі. В цьому контексті важливо належним чином організувати управління такими активами, що неможливо зробити без наявності дієвої, якісної та сучасної системи обліку. Водночас організація обліку, його методика, техніка та практика мають значний вплив на стан біологічних активів і ефективність їхнього використання в процесі виробництва. Цей взаємозв'язок потребує дослідження базових положень, визначених чинними правовими нормами у питаннях ідентифікації, класифікації, оцінки біологічних активів. Біологічними активами необхідно розуміти особливий економічний ресурс, а саме засоби виробництва у вигляді живих організмів, які при використанні в процесі виробничої діяльності здатні приносити економічні вигоди власнику.

2. Біологічні активи класифікуються з урахуванням періоду отримання (надання) економічних вигід або за строком використання на: довгострокові, поточні та додаткові. Крім того, доречно виділяти групи таких активів за: ознакою їх зрілості; галуззю сільського господарства (тваринництво, рослинництво); характеру відображення зносу; за правом власності; мети використання; за видом ринку сільськогосподарської продукції; видом оцінки; структурою. Запропонована класифікація біологічних активів за структурою є основою аналітичного і синтетичного обліку та здійснення аналізу.

3. Нормативно-правовою основою обліку та аналізу біологічних активів є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та національні, Методичні

рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструктивні матеріали, які визначають інституційно-правове поле його здійснення. Узгодження змісту вищезазначених нормативно-інструктивних документів сприятиме покращенню інформаційного забезпечення обліку і аналізу біологічних активів.

4. Базовими засадами системи обліку та аналізу біологічних активів для задоволення управлінських запитів є акумулювання даних про обсяг і стан біологічних активів, витрати на їхнє формування тощо. Для підвищення ефективності управління біологічними активами необхідно здійснювати запропоноване поетапне удосконалення системи обліку, яке передбачає: анкетну форму й методику оцінки існуючого стану системи обліку; формування комп'ютерної платформи для визначення справедливої вартості біологічних активів; деталізацію рахунків з обліку біологічних активів для їх ідентифікації за підвидами тваринництва; удосконалення класифікації витрат на формування таких активів; систему обліку з відображенням у ній доцільних облікових підсистем і зв'язків між ними; зміст та форми первинних документів з обліку довгострокових і поточних біологічних активів.

5. Сучасні інформаційні технології дозволяють розширити спектр даних для аналітичного управлінського обліку і здійснювати його не тільки за видами активів, а й за галузями, структурними підрозділами, центрами витрат, центрами відповідальності тощо. Покращенню бухгалтерського обліку біологічних активів сприятиме внесення змін до Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів в частині відображення господарських операцій при переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів, їх уцінки і дооцінки.

6. Для забезпечення потреб контролю та управління біологічними активами підприємства потрібно щомісячно складати Звіт про стан та рух біологічних активів за видами та джерелами формування і Звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції тваринництва, що сприятиме оперативному надходженню необхідної інформації про рух біологічних активів внутрішнім користувачам для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

7. Визнання й оцінка біологічних активів здійснюють суттєвий вплив на результати їхнього використання та майновий стан сільськогосподарських підприємств, а також їхній імідж і становище на ринку. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є їх справедлива (або ринкова) вартість, яка виражається сумою, за якою можна обміняти цей актив або погасити заборгованість з операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. У вітчизняній практиці переважно використовують ринковий підхід. При цьому розрізняють три види оцінок біологічних активів: при надходженні; при первісному визнанні; на дату складання балансу. Ідентифікація розбіжностей в оцінці дозволила констатувати потребу в застосуванні альтернативних оцінок через формування відповідних положень облікової політики.

8. На сьогодні в бухгалтерському обліку біологічних активів і продукції тваринництва найчастіше використовують традиційні методи обліку затрат. Проте ці методи використовують грошову оцінку, яка не забезпечує повноту інформації

про процес виробництва продукції тваринництва. Не менш важливим в управлінському обліку є застосування біоенергетичної оцінки, що забезпечує абсолютну порівнянність в обліку при різних технологіях виробництва, а також відображає пропорції між отриманими і затраченими енергетичними ресурсами та структуру відновлювальної і запозиченої в майбутніх поколінь енергії. Так, при біоенергетичному методі обліку затрат розподіл сукупної енергії сільськогосподарськими тваринами здійснюється за таким принципом: одна частина енергії витрачається на підтримання життя, інша – на синтез продукції (молоко, м'ясо, жир та ін.). Основними складовими при цьому є генетичний потенціал тварин (порода), технологія їх утримання (прив'язне, безприв'язне на частково-щілинній підлозі, безприв'язне на суцільно-щілинній підлозі, вигульне, на глибокій солом'яній підстилці) та обсяги виробництва продукції тваринництва.

9. Для моделювання вартості продукції підприємств сільського господарства необхідно застосовувати модель залежності вартості продукції підприємств сільського господарства від вартості продукції рослинництва та вартості продукції тваринництва. Вона побудована на основі проведеного кореляційно-регресійного аналізу витрат виробництва біологічних активів і продукції тваринництва, носить описовий характер та легко модифікується в оптимізаційну шляхом введення цільової функції.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Брик М. М. Оцінка біологічних активів та особливості визначення фінансового результату аграрних підприємств регіону // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2017. Вип. 22. С. 56–60 (0,35 д. а.).

2. Брик М. М. Проблеми синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва // Український журнал прикладної економіки. 2018. Т. 3. № 1. С. 20–25 (0,45 д. а.).

3. Брик М. М., Шевчук О. А. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2018. Вип. 3 (15). С. 152–156 (0,55 д. а. / 0,30 д. а.; внесок автора: розроблено інформаційну модель бази даних автоматизованого обліку та управління агропромисловим підприємством).

4. Брик М. М., Палюх М. С. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів // Інноваційна економіка. 2018. Вип. № 9–10 (77) С. 197–203 (0,6 д. а. / 0,5 д. а.; внесок автора: окреслено систему та наявні проблемні положення нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в аграрному секторі).

5. Брик М. М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Випуск 23. С. 61–65 (0,4 д. а.).

6. Брик М. М. Сучасний стан та перспективи розвитку галузі тваринництва в Україні // Економічний аналіз. 2018. Том 28, № 4. С. 331–337 (0,5 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

7. Брик М. М. Проблемні питання обліку довгострокових біологічних активів та їх відображення у звітності // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноземних студ. (Тернопіль, 15–17 квіт. 2016 р.) Тернопіль: Астон, 2016. С. 38–39 (0,1 д. а.).

8. Брик М. М. Біологічні активи в бухгалтерському обліку: етимологія значення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Тернопіль, 30 берез. 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 16–18 (0,13 д. а.).

9. Брик М. М. Проблеми та особливості обліку довгострокових біологічних активів // Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.) Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 141–143 (0,13 д. а.).

10. Брик М. М. Автоматизація обліку виробництва біологічних активів і продукції тваринництва // Пріоритети сучасної науки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27–28 жовт. 2017 р.). Ч. 1. Київ : МЦНД, 2017. С. 11–13 (0,15 д. а.)

11. Брик М. М. Проблематика обліку і відображення у звітності довгострокових біологічних активів // Розвиток соціально-економічних систем в сучасних умовах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 2–3 лют. 2018 р.). Херсон : Вид-во Молодий вчений, 2018. С. 52–54 (0,12 д. а.).

12. Брик М. М. Організація формування собівартості біологічних активів тваринництва // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації: матеріали XV Ювіл. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчен.: (Тернопіль, 29–30 берез. 2018 р.) Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2018. С. 214–216 (0,13 д. а.).

13. Брик М. М. Оперативний аналіз: застосування у галузях рослинництва // Перспективи модернізації економіки та фінансової системи України : матеріали доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 7 верес. 2018 р.). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2018. С. 99–101 (0,15 д. а.).

14. Брик М. М. Використання безпілотних літальних апаратів в сільському господарстві // Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 25 жовт. 2018 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 49–51 (0,13 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Брик М. М. Облік і аналіз формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2019.

Досліджено правові та теоретичні основи обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств. Висвітлено сутність біологічних активів. Здійснено характеристику нормативно-правового регулювання їх обліку. Розкрито класифікацію та методику оцінки біологічних активів. Визначено базові засади системи обліку в контексті відповідності управлінським запитам.

Розглянуто стан і особливості обліку та аналізу витрат на формування біологічних активів. Удосконалено порядок формування собівартості біологічних активів. Удосконалено методику первинного обліку довгострокових і поточних біологічних активів, що сприяє систематизації облікових даних для калькулювання собівартості біологічних активів і обліку витрат на їх формування.

Розраховано параметри регресійних рівнянь, а також показники апроксимації розроблених економетричних моделей. Вказано, що побудована імітаційна модель є основою для автоматизації розрахунків є доцільною для застосування в перспективному аналізі, бюджетуванні та прогнозуванні витрат.

Ключові слова: облік, аналіз, сільськогосподарські підприємства, біологічні активи, формування біологічних активів, собівартість, справедлива вартість, ринкова вартість, тваринництво.

АННОТАЦІЯ

Брык М. М. Учет и анализ формирования биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2019.

Исследованы актуальные проблемы теоретического обобщения и новые решения научной задачи, состоящей в развитии теоретико-методических положений и предоставлении практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа формирования биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях.

Определено, что под биологическими активами предложено понимать особый экономический ресурс, а именно средства производства в виде живых организмов, которые при использовании в процессе производственной деятельности способны приносить экономические выгоды владельцу.

Биологические активы классифицируются с учетом периода получения (предоставления) экономических выгод или по дате использования на: долгосрочные, текущие и дополнительные. Кроме того, уместно выделять группы таких активов в зависимости от: зрелости; области сельского хозяйства (животноводства, растениеводства) характера отражения износа; права собственности; предназначения; вида рынка сельхозпродукции; вида оценки; структуре. Такая классификация биологических активов положена в основу аналитического и синтетического учета и осуществления анализа.

Обосновано, что нормативно-правовую основу учета и анализа биологических активов составляют Международные и национальные стандарты бухгалтерского

учета, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов, План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций и прочие инструктивные материалы, согласованность в содержании которых будет способствовать улучшению информационного обеспечения учета и анализа биологических активов.

Показано, что базовыми принципами системы учета и анализа биологических активов в контексте удовлетворения управленческих запросов являются аккумуляция данных об объеме и состоянии биологических активов, затратах на их формирование и т. п. Для повышения эффективности управления биологическими активами предложено поэтапное совершенствование системы учета.

Подчеркнуто, что современные информационные технологии позволяют расширить спектр данных для управленческого учета и осуществлять его не только по видам активов, но и по отраслям, структурным подразделениям, центрам затрат, центрам ответственности. Улучшению бухгалтерского учета биологических активов будет способствовать внесение изменений в Методические рекомендации по учету биологических активов в части отражения хозяйственных операций при переводе текущих биологических активов в состав долгосрочных биологических активов, а также их переоценки.

Рассмотрено, что для обеспечения потребностей контроля и управления биологическими активами предприятия необходимо ежемесячно составлять «Отчет о состоянии и движении биологических активов по видам и источникам формирования» и «Отчет об исполнении бюджета затрат на производство продукции животноводства», что будет способствовать формированию необходимой информации о движении биологических активов для внутреннего пользования при принятии эффективных управленческих решений.

Сегодня в бухгалтерском учете биологических активов и продукции животноводства используют традиционные методы учета затрат. Не менее важным в управленческом учете является применение биоэнергетической оценки, обеспечивающей абсолютную совместимость в учете при различных технологиях производства, а также отражающей пропорции между полученными и затраченными энергетическими ресурсами и структуру восстановительной и заимствованной у будущих поколений энергии.

Показано, что для моделирования объема продукции предприятий необходимо применять модель ее зависимости от стоимости продукции растениеводства и стоимости продукции животноводства, построенную на основе корреляционно-регрессионного анализа издержек производства биологических активов и продукции животноводства, которая носит дескриптивный характер и легко модифицируется в оптимизационную путем введения целевой функции.

Ключевые слова: учет, анализ, сельскохозяйственные предприятия, биологические активы, формирование биологических активов, калькулирование, себестоимость, справедливая стоимость, рыночная стоимость, животноводство.

ANNOTATION

Bryk M. M. Accounting and analysis of the formation of biological assets at agricultural enterprises. – The Manuscript.

Thesis for a Candidate degree in Economics, Specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by types of economic activity). Ternopil National University of Economics, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2019.

The legal and theoretical bases of accounting of biological assets at agricultural enterprises are investigated. The essence of biological assets are highlighted. Characteristics of regulatory and legal regulation of their accounting are carried out. The classification and methodology for assessing biological assets are outlined. The basic principles of the accounting system in the context of compliance with managerial inquiries are determined.

The state and features of accounting and analysis of costs for the formation of biological assets are considered. The procedure for forming the cost of biological assets is revealed. The method of primary accounting of long-term and current biological assets is improved, which helps to systematize accounting data for calculating the cost of biological assets and to account for the costs of their formation.

The parameters of regression equations and approximation indicators of developed econometric models are calculated. The built simulation model is the basis for automation of calculations, it is expedient for application in perspective analysis, budgeting and forecasting of expenses.

Key words: accounting, analysis, agricultural enterprises, biological assets, formation of biological assets, cost biological assets, fair value, market value, livestock.

Підписано до друку 21.05.2019 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 1,0.
Зам. № А026-19. Тираж 150 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua