

Є.Ю. ПОПКО

(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, м. Київ, Україна)

Удосконалення документального забезпечення оцінки біологічних активів

Стаття присвячена удосконаленню документального забезпечення оцінки біологічних активів сільськогосподарських підприємств. Метою статті є доведення необхідності створення нових форм первинних документів, призначених для відображення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. На основі вивчення існуючих спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах встановлено, що їх кількість та структурна побудова не в повній мірі задовольняють потреби сільськогосподарських підприємств. Для ліквідації утвореного дефіциту необхідної первинної документації запропоновано використовувати такі розроблені форми, як Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів. Запропоновані і адаптовані до практики форми первинних документів дозволяють раціонально організувати бухгалтерський облік визначення справедливої вартості біологічних активів, здійснювати контроль за достовірністю проведеної оцінки та отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: біологічні активи, документальне забезпечення, первинний документ, реквізити, справедлива вартість.

Е.Ю. ПОПКО

(ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН, г. Киев, Украина)

Совершенствование документального обеспечения оценки биологических активов

Статья посвящена совершенствованию документального обеспечения оценки биологических активов сельскохозяйственных предприятий. Целью статьи является обоснование необходимости создания новых форм первичных документов, предназначенных для отображения оценки биологических активов по справедливой стоимости. На основе изучения существующих специализированных форм первичных документов по учету долгосрочных и текущих биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях установлено, что их количество и структурное построение не в полной мере удовлетворяют потребности сельскохозяйственных предприятий. Для ликвидации образовавшегося дефицита необходимой первичной документации предложено использовать такие разработанные формы, как Акт приема-передачи биологических активов в уставный капитал и Акт приема-передачи безвозмездно полученных биологических активов. Предложены и адаптированы к практике формы первичных документов позволяют рационально организовать бухгалтерский учет определения справедливой стоимости биологических активов, осуществлять контроль достоверности проведенной оценки и получать информацию, необходимую для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: биологические активы, документальное обеспечение, первичный документ, реквізиты, справедливая стоимость.

Ye.Yu. POPKO

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Improvement to Biological Assets Valuation Documentation

The article deals with the improvement concerning the documentation on the valuation of an agricultural enterprise's biological assets. The objective of the paper is to substantiate the need for the new forms of primary documents for valuation of biological assets at fair value. Based on existing specialized forms of primary documents for long-term and current biological assets accounting it has been found that they do not fully meet the farmers

requirements. To eliminate the deficit of the appropriately formed initial documentation it is proposed to use a Biological Asset Acceptance Report and Acceptance Report for Biological Asset Acquired for Free. The primary documents proposed and adjusted to practical use enables efficient organization of biological asset fair value accounting presentation, control over the valuation reliability and obtain the decision-making information.

Keywords: biological assets, documentation, primary document, document entries, fair value.

Постановка проблеми. Доказова повноцінність і достовірність інформації, яка циркулює в бухгалтерському обліку, базується на документальному підтвердженні здійсненого господарського факту. Лише дані, що містяться в первинному документі, є єдиною підставою для відображення господарських операцій у поточному бухгалтерському обліку.

Саме на основі первинних документів у бухгалтерському обліку фіксується і накопичується різнобічна інформація про стан та рух біологічних активів, необхідна для здійснення безперервного контролю, підготовки та прийняття рішень на всіх ділянках і рівнях управління.

Враховуючи те, що формування первинних документів є початковою стадією бухгалтерського обліку та основою подальших записів в облікових регістрах, особливої уваги потребує правильна організація та подальше вдосконалення первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання документального забезпечення оцінки біологічних активів знайшли своє відображення в працях таких вчених, як Н.В. Гончаренко [6], В.М. Жук [7], М.Ф. Огійчук [5], В. М. Пархоменко [5], Л.К. Сук [8], П.Л. Сук [8] та інші.

Першим первинним документом, розробленим для фіксування справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції як на дату балансу, так і при первісному визнанні, став Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції. Форма цього документу вперше була запропонована у навчальному посібнику під загальною редакцією професора В.М. Жука [7].

У книзі під редакцією М.Ф. Огійчука та В. М. Пархоменка [5] висвітлено та охарактеризовано організацію первинного обліку довгострокових та поточних біологічних активів на базі Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [4].

Дослідження публікацій вчених щодо документального забезпечення обліку біологічних активів показує наявність значних наукових напрацювань з цього питання. Разом з тим, їх аналіз дозволив виявити низку відкритих питань, на вирішення яких спрямована дана стаття.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності створення нових форм первинних документів, призначених для відображення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю.

Для досягнення поставленої мети окреслено наступне коло завдань:

- виявити, в яких формах первинних документів існує об'єктивна потреба на сільськогосподарських підприємствах України;

- розробити первинні документи, покликані ліквідувати існуючий дефіцит необхідних спеціалізованих форм, та аргументувати доцільність їх застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинними документами вважаються документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [3].

Для того щоб дані можна було вважати достовірними та повними, первинний документ, який їх містить, повинен відповідати певним критеріям. Основні регламентовані вимоги до оформлення первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку, наведені в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] та Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [3]. Серед перелічених критеріїв особливе місце відводиться наявності всіх обов'язкових реквізитів.

Реквізитами первинного документу вважаються показники, які містяться в такому документі і характеризують зафіксовану в ньому господарську операцію. Відповідно до нормативно-правових вимог такими є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посада осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити такі, як код підприємства з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції тощо.

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [4]. Відповідно до цього нормативно-правового акту всі первинні документи, призначені для обліку біологічних активів, умовно можна розділити на три групи:

1) первинні документи, що фіксують надходження біологічного активу;

2) первинні документи, що фіксують рух (переміщення) біологічного активу в середині підприємства;

3) первинні документи, що фіксують вибуття біологічного активу з підприємства.

На перший погляд, форми первинних документів, запропоновані державою, охоплюють всі види господарських операцій з біологічними активами, та їх цілком достатньо. Проте, результати опитування, проведеного серед бухгалтерів сільськогосподарських підприємств шляхом анкетування, свідчать про протилежне, а саме: 10,5 % респондентів вважають основною проблемою, яка виникла в поточній роботі бухгалтерської служби при впровадженні П(С)БО 30 "Біологічні активи", відсутність необхідних форм первинних документів.

Враховуючи те, що форми первинних документів, в яких фіксується історична (фактична) собівартість біологічних активів, використовувалися до впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи", вони не можуть бути причиною ситуації, яка описана вище. Тому, логічним є висновок про те, що основу проблемності документального забезпечення облікових записів щодо біологічних активів складає відсутність форм, призначених фіксувати оцінку біологічних активів по справедливій вартості.

Відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" оцінка біологічних активів по справедливій вартості з урахуванням інших факторів (зокрема, витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану придатності, очікуваних витрат на місці продажу тощо) здійснюється:

- при отриманні як внесок до статутного капіталу підприємства;
- при безоплатному отриманні;
- на дату проміжного та річного балансу;
- при первісному визнанні.

Зіставлення наведеного вище переліку випадків застосування оцінки по справедливій вартості із затвердженими первинними документами підтвердило відсутність необхідних форм.

Для ліквідації утвореного дефіциту необхідної первинної документації, вважаємо за необхідне розробити Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу та Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

При внесенні до статутного капіталу біологічних активів відповідно до ст. 115 Цивільного кодексу України такі активи підлягають грошовій оцінці за домовленістю між засновниками (учасниками) створюваного товариства або незалежній експертній оцінці у визначених законом випадках [1]. Засновники (учасники) мають право на власний вибір:

1) або самостійно оцінити майно, що вноситься до статутного капіталу новоствореного підприємства, і скласти про це відповідний акт;

2) або звернутися до професійного оцінювача (обов'язково для підприємства із часткою державної власності) (рис. 1).

Оскільки залучення незалежних експертів-оцінювачів крім того, що вимагає додаткових витрат, не усуває необхідності документального підтвердження погодження визначеної справедливої вартості засновниками, найбільш прийнятним вважаємо перший варіант.

Документальним підтвердженням прийому-передачі та оцінки біологічних активів до статутного капіталу підприємства слугуватиме розроблений Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу.

Оформлення названого Акту вирішує відразу дві проблеми:

1) необхідність встановлювати вартість біологічного активу як внеску до статутного капіталу для зарахування на баланс підприємства;

2) підтвердження факту внесення засновником вкладу до статутного капіталу юридичної особи для державної реєстрації такої юридичної особи.

Акт приймання-передачі біологічних активів до статутного капіталу складається і підписується засновниками та керівником новоствореного підприємства, який приймає на відповідальне зберігання передані біологічні активи. Затвердження Акту відбувається на основі Протоколу зборів засновників, про що робиться запис у шапці документу.

Форма цього документа має містити в собі інформацію щодо біологічних активів, які передається до статутного капіталу (найменування, кількість), та їх грошову оцінку в національній валюті України. В Акті обов'язково слід зазначити персональні дані кожного із засновників для їх ідентифікації. Персональними даними для фізичних осіб є серія і номер паспорта, ким і коли виданий, ідентифікаційний номер; для юридичних осіб – код за ЄДРПОУ, банківські реквізити та юридична адреса.

Зауважимо, якщо біологічні активи до статутного капіталу передає юридична особа, то в Акті в обов'язковому порядку зазначається, в особі кого представлена така юридична особа та на підставі чого діє її представник.

Примірники Акту оформляються по одному для кожного учасника такої господарської операції.

Господарські операції, здійснювані сільськогосподарськими підприємствами в своїй діяльності, дуже різноманітні. Безоплатна передача (отримання) майна, зокрема, біологічних активів, нечасто, проте теж має місце на практиці. Така операція найчастіше використовуються для надання негрошової підтримки іншим підприємствам, рідше – для того, щоб "списати" з балансу непотрібне майно.



Рис. 1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку біологічних активів як внеску до статутного капіталу

Оскільки чинним законодавством не передбачено типової форми первинного документу для підтвердження факту безоплатного отримання біологічних активів, його рекомендують складати в довільній формі. Сільськогосподарські підприємства, вирішуючи самостійно проблему документального підтвердження здійсненої господарської операції, переважно формально підходять до цього питання та не виконують основні вимоги, висунуті до первинного документа.

Так, зокрема, для надання первинному документу юридичної сили слід дотримуватися норм щодо обов'язкових реквізитів. Для усунення існуючих та потенційних невідповідностей у первинних документах пропонуємо використовувати Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів.

Акт приймання-передачі безоплатно отриманих біологічних активів призначений для оформлення безоплатного отримання (передачі) біологічних активів, згідно з яким одна сторона передає безкоштовно майно у власність іншій стороні.

При оформленні безоплатного приймання біологічних активів Акт складається бухгалтерією приймаючої сторони або приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника

сільськогосподарського підприємства і підписується керівником або головою комісії відповідно (зі сторони отримувача) та керівником або уповноваженою особою підприємства-передавача (зі сторони передавача).

Структурно запропоновану форму Акту умовно можна розділити на три частини: верхню, основну та прикінцеву. В верхній частині міститься гриф затвердження підприємств-учасників угоди. В основній частині наводяться відомості про найменування біологічних активів, що передаються (приймаються), їх кількість та справедлива вартість; в нижній частині зазначаються реквізити кожної зі сторін здійсненої господарської операції (назва, код ЄДРПОУ, банківські реквізити, адреса). Акт скріплюється печатками приймаючої та передаючої сторони.

До Акту можуть бути додані документи, в яких міститься інформація про якісні характеристики біологічних активів, що передаються, наприклад, племінні свідоцтва (сертифікати) та договір безоплатної передачі (за умови підписання такого).

Порядок документального оформлення процесу приймання безоплатно отриманих біологічних активів наведено на рис. 2.



Рис. 2. Порядок документального оформлення приймання-передачі біологічних активів на безоплатній основі

Акт складається у двох примірниках (для підприємства, що передає, та для підприємства, що отримує біологічні активи). Він є основою для визначення первісної вартості отриманих активів і зарахування їх на баланс.

Запропоновані форми первинних документів можуть бути використані також як основа для розробки відповідних форм і щодо сільськогосподарської продукції.

Висновки. Проведений аналіз документального забезпечення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю підтвердив відсутність деяких форм первинних документів, у зв'язку з чим запропоновано ряд первинних облікових документів, призначених ліквідувати існуючий дефіцит документального забезпечення операцій, пов'язаних із визначенням справедливої вартості біологічних активів.

Проведене дослідження показало, що запропоновані та адаптовані до практики форми

первинних облікових документів дозволяють раціонально організувати бухгалтерський облік визначення справедливої вартості біологічних активів, здійснювати контроль за достовірністю проведеної оцінки та отримувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Отже, вдосконалення первинного обліку сільськогосподарської діяльності на основі розробки нових форм документів дозволяє систематизувати документальне підтвердження операцій із визначення справедливої вартості біологічних активів, сприяє правильному, своєчасному і повному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку здійсненої оцінки.

4 Список використаних джерел

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.25.85&nobreak=1>.

Бухгалтерський облік

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=249855.

4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN39760.html.

5. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. - Х.: Фактор, 2008. - 480 с.

6. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві / Н.В. Гончаренко // Облік і фінанси АПК. - 2007. - № 11. - С. 22-26.

7. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилук та ін.]; за ред. В.М. Жука. - К.: Юр-Агро-Веста, 2007. - 368 с.

8. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - [2-ге вид., переробл. і доповн.]. - К.: Знання, 2012. - 647 с. - (Вища освіта ХХІ століття).

УДК 637.65.018

Л.С. СОРОКА

(Луцький національний технічний університет, м. Луцьк, Україна)

Обліково-інформаційна система в управлінні економічною безпекою для різних поведінкових моделей підприємства

В публікації висвітлено питання обліково-інформаційного забезпечення економічної безпеки підприємства для різних поведінкових моделей. Встановлено роль обліково-інформаційної системи як постійно діючого центру для моніторингу внутрішніх змін діяльності підприємства на стадіях постачання, виробництва і збуту при активній поведінковій моделі. Проведені емпіричні дослідження підприємств консервативної поведінкової моделі та встановлено прямий зв'язок з недостатньо розвинутою системою управлінського обліку, який здебільшого носить фрагментарний характер. Виділено і охарактеризовано вісім основних функціональних складових економічної безпеки: технічну, технологічну, фінансову, правову, інтелектуальну, кадрову, екологічну, соціальну. Узагальнено підсистеми економічної безпеки, серед яких виділено соціально-економічну як перспективну для наукових досліджень. Доведено визначальну і домінуючу роль фінансової складової в системі економічної безпеки підприємства. Розкрито роль управлінського обліку в поєднанні його оперативної і стратегічної складових для ефективного функціонування на підприємстві системи економічної безпеки.

Ключові слова: економічна безпека, поведінкові моделі підприємства, обліково-інформаційна система

Л.С. СОРОКА

(Луцький національний технічний університет, г. Луцк, Україна)

Учетно-информационная система в управлении экономической безопасностью для разных поведенческих моделей предприятия

В публикации освещены вопросы учетно-информационного обеспечения экономической безопасности предприятия для различных поведенческих моделей. Установлена роль учетно-информационной системы как постоянно действующего центра для мониторинга внутренних изменений деятельности предприятия на стадиях снабжения, производства и сбыта при активной поведенческой модели. Проведены эмпирические исследования предприятий консервативной поведенческой модели и установлена прямая связь с недостаточно развитой системой управленческого учета, который в основном носит фрагментарный характер. Выделено и охарактеризовано восемь основных функциональных составляющих экономической безопасности: