

■ ■ ■ **ІНСТИТУЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ, ФІНАНСІВ,
МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ПРАВА**

УДК 657.222: 330.837: 63

**ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО
ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ
ІНФОРМАЦІЇ ПРО БІОЛОГІЧНІ
АКТИВИ ТА
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКУ
ДІЯЛЬНІСТЬ ©**

Н.А. КАНЦЕДАЛ,
*кандидат економічних наук,
доцент,
доцент кафедри бухгалтерського
обліку,
Полтавська державна
аграрна академія
(м. Полтава)*

Розкрито основні положення формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність з урахуванням інституціонального підходу. Деталізовано методологічну складову організації бухгалтерського обліку таких активів та окреслено можливості застосування професійного судження як способу ідентифікації альтернативних варіантів реалізації облікової політики підприємства стосовно біологічних активів та сільськогосподарської діяльності. На цій основі представлена структура основних положень облікової політики, яка враховує варіантність її змістовного наповнення, зумовлену відмінностями норм МСБО 41 “Сільське господарство” від П(С)БО 30 “Біологічні активи”. Вона включає такі компоненти: 1) облікові класифікації та визнання біологічних активів як об’єктів обліку; 2) методи оцінки біологічних активів; 3) використання відповідних рахунків обліку; 4) порядок та методи нарахування амортизації; 5) витрати та доходи сільськогосподарської діяльності; 6) відображення показників щодо біологічних активів та сільськогосподарської діяльності у фінансовій звітності.

Запропонована модель формування облікової політики дозволяє максимально ефективно “імпортувати” умови діяльності конкретного суб’єкта та забезпечити якісне облікове відображення інформації про біологічні активи і сільськогосподарську діяльність, що відповідатиме економічним інтересам, вимогам і запитам максимальної сукупності інститутів.

Ключові слова: глобалізація, інституціональне моделювання розвитку облікових систем, сільськогосподарська діяльність, біологічні активи, біотрансформація, інститути, облікова політика, професійне судження.

Літ. 11.

Постановка проблеми. Упродовж останніх двох десятиліть спостерігається тенденція зростання впливу глобалізаційних процесів на вітчизняне економічне середовище, що зумовлює його внутрішню перебудову, яка відбувається, у томі числі, й під впливом змін зовнішньоекономічного, соціального, суспільного та

© **Н.А. КАНЦЕДАЛ, 2018**

політичного характеру. Новітні підходи до розуміння економічного змісту фактів господарського життя супроводжуються появою нових операцій у діяльності господарюючих суб'єктів та необхідністю їх точного облікового відображення. Важливе значення при цьому має застосування інституціональних підходів адаптації обліку в середовищі глобалізаційних процесів, урахування особливостей інституціонального моделювання розвитку облікових систем, що дозволяє ідентифікувати та формулювати стратегічні напрями суспільного регулювання обліку господарських процесів, визначати якісні параметри державного та професійного регулювання бухгалтерського обліку й оподаткування.

З позицій бухгалтерського обліку наукова інтерпретація категорії “інститути” передбачає філософію їх розуміння як звичок, стереотипів думок і дій, що спираються на традиції, ментальність та в комплексі впливають на економічну діяльність відповідних суб'єктів. Водночас із переліченими неформальними, вони мають і формальну ознаку – оформлення в закони (“правила гри”) і далі в структури, професійні об'єднання тощо [1, с. 111].

Відповідно, різноманітність інститутів в рамках систем, що піддаються змінам зовнішнього та внутрішнього впливу, породжує питання і проблеми заміни старих інститутів новими. За таких умов інституційний підхід до обліку господарської діяльності як в цілому, так і стосовно конкретних об'єктів базується на необхідності адаптації запозичених зовні соціально-економічних нововведень, вирішення проблем методологічної невідповідності та нормативного регулювання.

Особливості такої адаптації враховують певну діяльність, ієрархію та ступені відповідальності професійних та державних інституцій світового й національного масштабу, таких, як Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), державні законодавчі та регуляторні органи, галузеві міністерства, професійні об'єднання бухгалтерів, аудиторів, професійні наукові товариства. Означена діяльність передбачає формування й адаптацію міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, адекватних змінам у глобальному інституціональному середовищі.

Застосування адаптованих стандартів відбувається на наступному (нижчому) інституціональному рівні й реалізується в освітній, професійній практичній сфері та визначається компетенціями власників, менеджерів, професійних бухгалтерів, аудиторів, аналітиків та інших користувачів обліково-економічної інформації [1].

Структурування відповідних інститутів за рівнями дозволяє встановити ланцюг їх відповідальності за дієвість національних бухгалтерських реформ. Так реформа бухгалтерського обліку в Україні, що почала свій відлік з початком другого тисячоліття, спричинила зростання інтересу науковців та практиків до питань, пов'язаних із розширенням понятійної бази, зміною методологічних підходів до визнання й оцінки окремих об'єктів обліку та відображенням інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема це стосується біологічних активів, що стали предметом наукових дискусій з моменту введення в дію П(С)БО 30 “Біологічні активи” і дотепер. Беручи до уваги вагомий науковий досягнення у пошуку методологічних рішень з даного питання [2], слід зазначити, що проблема адаптації методики обліку сільськогосподарської діяльності, використання якої забезпечило б формування релевантної інформації про стан та зміну кількісних і якісних параметрів біологічних активів на сьогодні залишається не вирішеною.

Проблеми реального обліку біологічних активів зумовлюються труднощами практичного застосування П(С)БО 30 “Біологічні активи”, необхідністю адаптації теорії й методики бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності до особливостей господарювання підприємств аграрної галузі. У першу чергу, це стосується практичного застосування справедливої вартості біологічних активів, що, вочевидь, створює можливості для маніпулювання показниками бухгалтерського обліку та звітності і потребує додаткового розкриття сутності концепції такої оцінки й її нормативного закріплення на рівні національних стандартів обліку.

Основні наукові завдання у подоланні проблем реального обліку біологічних активів вирішуються науковцями впродовж останнього десятиріччя, їх більш детальний зміст розглянуто нижче.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові дослідження, пов’язані з деталізацією теоретичних і практичних положень щодо обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності, здійснили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Голов С.Ф., Гуцаленко Л.В., Дем’яненко М.Я., Жук В.М. [1-4], Камінська Т.Г., Кірейцев Г.Г., Маренич Т.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Палій В.Ф., Плаксієнко В.Я., Правдюк Н.Л., Садовська І.Б., Соколов В.Я., Сук Л.К., Сук П.Л., Хоружій Л.І. та інші. Найбільш вагомими результатами наукових досліджень спрямовуються на вирішення проблем застосування справедливої вартості для оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції, документування процесів біотрансформації та оцінки її результатів, облікового забезпечення використання біологічного капіталу, удосконалення документального забезпечення та контролю процесів біологічних перетворень та операцій з біологічними активами.

Разом з тим, практична реалізація окремих методик і способів облікового відображення операцій з біологічними активами виносить на поверхню цілий ряд невирішених питань, що потребують додаткового осмислення та узгодження. Зокрема це стосується облікової класифікації біологічних активів для потреб їх первісного визнання; облікового урахування впливу процесів біотрансформації, що спричиняють потребу переоцінки біологічних активів; особливостей бухгалтерського обліку додаткової продукції біологічних активів, а також продукції життєдіяльності від довгострокових біологічних активів.

Таким чином, ідейний зміст основних наукових завдань у вирішенні проблем реального обліку біологічних активів завжди повинен бути орієнтований на забезпечення виконання обліком своєї головної функції – надання достовірної інформації про діяльність підприємства.

У пошуках шляхів розв’язання означених проблем необхідно орієнтуватися не лише на положення класичної економічної теорії, а й на положення інституціональної теорії, тобто розглядати їх не лише в економічній, а й у соціальній, політичній та правовій площині, що сприятиме розширенню можливостей управління економічними процесами.

Слід зазначити, що розвиток інституціонального підходу в обліковій науці орієнтований, власне, на посилення вагомості обліку в соціально-економічному зростанні розвинутого світу. Основні положення інституціональної теорії, що актуалізують важливість соціального впливу на облікову науку і практику, найбільш точно розкриваються у наступних тезах: 1) зміни у бухгалтерському обліку все частіше впливають із взаємодії між інституціями, які мають соціальну вагомість;

2) бухгалтерські новації спричинені запитами та взаємодією регуляторних державних органів, професійних бухгалтерських та інших інституцій, більш відкритих для впливу політичного, соціального та економічного тиску, ніж безпосередньо бізнес-структури; 3) облік більше не можна представляти як набір технічних прийомів для оцінки індивідуальних економічних величин; 4) облік є інструментом правлячих ідеологій та одночасно частиною механізму управління міжнародною економікою та має соціальну значимість [3, с. 15-17].

Невідповідність теорії та практики є первинною проблемою бухгалтерської науки, яка, на думку В. Жука, на сьогодні має “слабку версію” теорії й потребує напрацювання цілісних досліджень інституціональної теорії бухгалтерського обліку [3, с.14].

Формулювання цілей статті. Метою статті є застосування інституціонального підходу як методичної основи для дослідження й розкриття основних положень з формування в обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність, що дасть можливість деталізувати методологічну складову організації бухгалтерського обліку таких активів та окреслити можливості застосування професійного судження як способу ідентифікації альтернативних варіантів реалізації облікової політики підприємства стосовно біологічних активів та сільськогосподарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сільськогосподарська діяльність характеризується природно-просторовим та сезонним виробництвом, що відрізняє її від інших галузей та зумовлює специфіку у визначенні предмета та об’єктів обліку. Біологічні активи та сільськогосподарська продукція відносяться до об’єктів “живої” економіки, оскільки за ознаками теорії фізичної економії являють собою живу, енергетичну цінність. Саме ці особливості, на думку В. М. Жука, є реальним підґрунтям для розширення теорії бухгалтерського обліку її галузевими складовими, уточнення змісту предмета та об’єктів обліку, означення підсистеми обліку в аграрній сфері на основі запитів галузевого управління та відповідних інституцій [4, с. 101].

Згаданий вище автор підкреслює, що предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами не лише тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень. Відповідно, об’єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які знаходять окреме відображення у системі бухгалтерського обліку та представляють інформаційну цінність загалом для усіх користувачів (інституцій), або вибірково для їх груп чи індивідумів [4, с. 102].

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

Найвищий рівень у цій “піраміді”, звичайно, посідають “регулятори”, однак не виключено, що вони можуть бути одночасно і в ролі “користувачів” у залежності від ступеня та характеру взаємозв’язку у ході реалізації поставлених науково-практичних задач. Теж саме стосується і суб’єкта ведення обліку, роль і місце якого

в інституційній моделі облікової системи залежить від обраного способу організації обліку на рівні конкретного “господарюючого суб’єкта”. До того ж, суб’єкти ведення обліку на мікрорівні набувають статусу “регуляторів”, оскільки мають можливість за допомогою зміни облікової методології впливати на обсяги ресурсів, що належать акціонерам, власникам підприємств або державі.

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

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

Багатоваріантна модель передбачає використання альтернативних способів організації обліку, що стало підґрунтям креативної поведінки відповідних інституцій – бухгалтерів, менеджерів, економічних агентів, учасників ринку. Основна проблема здійснення бухгалтерського вибору пов’язана із наявністю в руках менеджменту та бухгалтерів, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства, можливостей впливу на показники бухгалтерської звітності. Користувачі фінансової звітності та регулятори переадресовують цю проблему на розробників концепції бухгалтерських стандартів, яких вважають першопричиною зловживань з боку менеджменту, знімаючи з себе всю відповідальність [5, с. 18].

Пожвавлення науково-практичних дискусій щодо облікової політики біологічних активів відбулося з моменту прийняття одноіменного Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку [6]. Наукове та практичне бачення її компонентів у переважній більшості ґрунтується на дотриманні норм П(С)БО 30 “Біологічні активи” та інших законодавчих документів. При цьому інституції теоретичного осередку, як правило, концентруються на пошуку й розширеному авторському розкритті окремих складових розпорядчого документа щодо облікової політики. Так, наприклад, З. М. Левченко зосереджується на трьох основних елементах облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності: застосування класу 8 та/або 9 класу; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та рекомендує для включення чотири додаткових положення [7, с. 187-189].

Інституції практичного осередку, по суті, вирішують ті ж самі завдання, але мають більш екстрапольований прикладний характер. Так С. Рогозний конкретизує відповідні об’єкти обліку в сільському господарстві, деталізує їх облікові класифікації з прив’язкою до відповідних рахунків обліку та акцентує увагу на особливостях бухгалтерського обліку операцій з біоперетворень, урожаю та приплоду, а також процедурах документування якісних і кількісних параметрів біологічних активів протягом виробничого циклу, що є підставою для їх переоцінки, уточнює порядок визнання доходу від реалізації сільськогосподарської продукції [8, с. 24-28].

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

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

Відповідно, модульна конструкція основних положень облікової політики в частині обліку біологічних активів та сільськогосподарської діяльності повинна враховувати варіантність змістовного наповнення, зумовлену відмінностями норм МСБО 41 “Сільське господарство” [9] від П(С)БО 30 “Біологічні активи” [6]. Розглянемо основні її позиції.

1. Розкриття інформації щодо облікової класифікації та визнання біологічних активів як об'єктів обліку. У випадку застосування П(С)БО 30 об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів можуть бути види активів, що відповідають переліку та критеріям, зазначеним у п. 3.3-3.5 Методичних рекомендацій № 1315 [10]. Види біологічних активів розмежовуються за відповідними групами: 1) біологічні активи рослинництва, 2) біологічні активи тваринництва; 3) незрілі біологічні активи.

У випадку застосування МСБО 41 методика групування біологічних активів передбачає їх поділ на такі групи: споживні – ті, що будуть отримані у вигляді сільськогосподарської продукції або продані як біологічні активи та плодоносні, відмінною ознакою яких є самовідтворюваність; зрілі – ті, що набули ознак споживності або можуть забезпечити отримання нових біологічних активів на регулярній основі та незрілі [11, с.9].

Таким чином, для забезпечення повноти інформації щодо визнання біологічних активів як об'єктів обліку необхідно: уточнити перелік груп біологічних активів, що мають місце в господарській діяльності підприємства, деталізувати види біологічних активів за відповідними групами та конкретизувати їх поділ на поточні та довгострокові. Для забезпечення повноти розкриття інформації аналітичного обліку уточнити одиниці кількісного виміру для кожного виду біологічних активів.

2. Розкриття інформації щодо методів оцінки біологічних активів. У випадку використання П(С)БО 30 порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 згаданого Стандарту та розділом 5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [10]. Тобто з одного боку, використання справедливої вартості в даному випадку є імперативною

нормою, з іншого – розширює можливості маніпулювання обліковими показниками, створює передумови для ігнорування методу калькулювання й викривлення інформації внаслідок застосування штучних цін абстрактної реалізації. Водночас законодавчо закріплений принцип історичної (фактичної) собівартості визначає, що пріоритетною для підприємства є оцінка активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, отже, використання для оцінки виключно справедливої вартості є методологічно необґрунтованим.

У випадку застосування МСБО 41 обсяг розкриття включає інформацію про методи визначення справедливої вартості відповідних груп біологічних активів; наявність та балансову вартість біологічних активів, право на володіння якими обмежене; узгодження змін балансової вартості біологічних активів протягом звітного періоду. Для визначення справедливої вартості біологічних активів можуть бути використані наступні дані: 1) прибуток від продажу сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної урожайності; 2) прибуток від продажу молока та м'яса великої рогатої худоби прогнозується на основі очікуваної молочної продуктивності худоби протягом продуктивного життя після звітної дати та очікуваного обсягу м'яса на дату забою, а також імовірних цін його реалізації; 3) середня продуктивність корів визначається за показниками внутрішньогосподарської звітності; 4) собівартість виробництва та витрат на продаж прогножуються на основі фактичних витрат; 5) розрахунок очікуваних цін реалізації та очікуваних витрат здійснюється з урахуванням прогнозного індексу інфляції в Україні [11, с.11].

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

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

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування об'єктивної інформації для складання Приміток до річної фінансової звітності доцільно відкрити додаткові рахунки третього порядку.

Таким чином, для забезпечення повноти інформації щодо використання рахунків обліку необхідно навести перелік рахунків та субрахунків, на яких здійснюється облік конкретно визначених об'єктів біологічних активів за їх видами, а також облік біоперетворень, рахунків обліку доходів і витрат, спричинених зміною вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю.

4. Розкриття інформації щодо нарахування амортизації. Для забезпечення повноти інформації щодо амортизації біологічних активів необхідно деталізувати: методи та порядок нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, які визначені і відображені за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; строки корисного використання таких активів.

5. Розкриття інформації про витрати та доходи сільськогосподарської діяльності. Підприємство самостійно визначає перелік об'єктів витрат щодо сільськогосподарської діяльності. При уточненні переліку статей витрат найбільш раціональним є підхід, при якому їхні назви та зміст відповідають кореспондуючому рахунку або елементу витрат. У визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат у П(С)БО 16 “Витрати” та МСФЗ відмінностей не мають, але у МСФЗ поділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у П(С)БО 16 “Витрати” – для обчислення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Таким чином, для забезпечення повноти розкриття інформації про витрати сільськогосподарської діяльності необхідно деталізувати: перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу; методи обліку витрат, які застосовуються для конкретних видів виробництв; класифікаційні особливості продукції, що одержується в одному технологічному циклі, та методи калькулювання для кожного її виду; види незавершеного сільськогосподарського виробництва, які мають місце в технологічному процесі підприємства, та методи його оцінки на дату балансу.

У свою чергу, розкриття потребують способи ідентифікації та момент визначення доходів від первісного визнання біологічних активів, сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, а також доходів від зміни справедливої вартості і доходів від реалізації таких активів.

Особливої уваги також заслуговує урахування впливу процесів біотрансформації, що спричиняють потребу переоцінки біологічних активів та відповідного визнання доходів чи витрат.

6. Обсяг розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності. У випадку використання національних облікових стандартів інформація про біологічні активи наводиться у Балансі (звіті про фінансовий стан) за статтями 1020 “Довгострокові біологічні активи” та 1110 “Поточні біологічні активи” та у Примітках до річної фінансової звітності за такими показниками: “Тварини” (розділ II. Основні засоби, рядок 160); “Багаторічні насадження” (розділ II. Основні засоби, рядок 170); “Поточні біологічні активи” (розділ VIII. Запаси, рядок 870).

У випадку застосування МСБО 41 обсяг розкриття є значно ширшим і, в першу чергу, передбачає опис характеру діяльності підприємства, пов'язаної з кожною групою біологічних активів, а також нефінансових показників у натуральному вимірнику за кожною такою групою й обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом звітного періоду [11, с.9].

Крім того, повнота висвітлення показників фінансової звітності вимагає детальної інформації про: сукупний прибуток або збиток, що виникає під час первісного визнання біологічних активів або внаслідок зміни його вартості; методи визначення справедливої вартості відповідних груп біологічних активів; наявність та балансову вартість біологічних активів, право на володіння якими обмежене; узгодження змін балансової вартості біологічних активів протягом звітного періоду.

Отже, вимоги П(С)БО та МСФЗ щодо повноти розкриття інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності суттєво відрізняються за обсягом інформаційного масиву, що у випадку застосування вітчизняних стандартів обліку значно “збіднює” репрезентативність даних. Проте в обох випадках, за умови урахування й затвердження на рівні господарюючого суб’єкта розглянутих вище основних положень облікової політики, якість облікової інформації більш повною мірою відповідатиме запитам внутрішніх та зовнішніх інститутів.

Висновки. В цілому теоретична та практична значимість одержаних результатів дослідження полягає в удосконаленні механізму здійснення вибору суб’єктом ведення обліку з наявних альтернатив таких методів облікового супроводу і способів розкриття у фінансовій звітності інформації про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність, які б у повній мірі відповідали: 1) умовам господарської діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства; 2) узгодженості підсистеми аграрного обліку запитам галузевого управління та інституцій. В умовах багатоваріантної моделі обліку, що функціонує у середовищі глобалізаційних процесів, це сприятиме ефективній реалізації започаткованих реформ з урахуванням ролі і значення окремих інститутів бухгалтерського обліку, а також можливостей їх корисної взаємодії.

Перспективами подальших розвідок у даному напрямі є уточнення змісту окремих положень запропонованої моделі облікової політики, модифікація яких відбувається постійно та зумовлена факторами інституціонального впливу.

Список використаних джерел

1. Жук В.М. Інституціональний підхід до розв’язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100-113.
2. Облік сільськогосподарської діяльності. Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 368 с.
3. Жук В.М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8-9. – С. 14-23.
4. Жук В.М. Предмет та об’єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2 (17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С.100-105.
5. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
7. Левченко З.М. Формування облікової політики щодо витрат сільськогосподарської діяльності / З.М. Левченко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Випуск 1(10) – Полтава: ПДАА, 2015. – С. 184-189.
8. Rogoznyy S. Біологічні активи: облік біотрансформації та врожаю [Текст] / С. Rogoznyy, O. Karpachova // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 70. – С. 24-28.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” IASB [Електронний ресурс] // Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Наказ Міністерства фінансів України №1315 від 29.12.2006 р.]: [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 69. – С. 49-66.

11. Рогозний С. Облік біоактивів за МСФЗ: розкриваємо інформацію у фінзвітності [Текст] / С. Рогозний, О. Карпачова // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 80. – С. 9-12.

Список джерел у транслітерації/References

1. Zhuk V. M. Instytutstional'nyy pidkhid do rozv'yazannya problem bukhgalters'koho obliku v Ukraini / V. M. Zhuk // Finansy Ukrainy. – 2009. – № 7. – Pp. 100-113.
2. Oblik sil's'kohospodars'koyi diyal'nosti. Navchal'nyy posibnyk / Za red. Zhuka V. M. – K.: Vydavnytstvo TOV “Yur-Ahro-Vesta”, 2007. – 368 p.
3. Zhuk V.M. Instytutstional'na teoriya bukhgalters'koho obliku: vidpovid' na vikliki suchasnosti / V.M. Zhuk // Bukhgalters'kiy oblik i audit. – 2015. – № 8-9. – Pp. 14-23.
4. Zhuk V. M. Predmet ta ob'yekty bukhgalters'koho obliku sil's'kohospodars'koyi diyal'nosti / V. M. Zhuk // Problemy teorii ta metodolohiyi bukhgalters'koho obliku, kontrolyu i analizu. Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats'. – Seriya: Bukhgalters'kyy oblik, kontrol' i analiz. – Vypusk 2 (17). – Zhytomyr: ZHDTU, 2010. – Pp.100-105.
5. Lehenchuk S. F. Bahatovariantnist' v bukhgalters'komu obliku: istoryko-teoretychni aspekty / S.F. Lehenchuk. – Zhytomyr : ZHDTU, 2017. – 204 p.
6. Polozhennya (standart) bukhgalters'koho obliku 30 “Biolohichni aktyvy” [Elektronnyy resurs] : Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy vid 18.11.2005 r. № 790. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
7. Levchenko Z. M. Formuvannya oblikovoyi polityky shchodo vytrat sil's'kohospodars'koyi diyal'nosti / Z. M. Levchenko // Naukovi pratsi Poltavs'koyi derzhavnoyi ahrarnoyi akademiyi. Vypusk 1(10) – Poltava: PDAA, 2015. – Pp. 184-189.
8. Rohoznyy S. Biolohichni aktyvy: oblik biotransformatsiyi ta vrozhayu [Tekst] / S. Rohoznyy, O. Karpachova // Vse pro bukhgalters'kyy oblik. – 2017. – № 70. – P. 24-28.
9. Mizhnarodnyy standart bukhgalters'koho obliku 41 “Sil's'ke hospodarstvo” IASB [Elektronnyy resurs] : Standart, Mizhnarodnyy dokument vid 01.01.2012. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
10. Metodychni rekomendatsiyi z bukhgalters'koho obliku biolohichnykh aktyviv [Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy №1315 vid 29.12.2006 r.]: [Tekst] // Vse pro bukhgalters'kyy oblik. – 2017. – № 69. – Pp. 49-66.
11. Rohoznyy S. Oblik bioaktyviv za MSFZ: rozkryvayemo informatsiyu u finzvitnosti [Tekst] / S. Rohoznyy, O. Karpachova // Vse pro bukhgalters'kyy oblik. – 2017. – № 80. – Pp. 9-12.

ANNOTATION

INSTITUTIONAL APPROACH TO THE FORMATION OF ACCOUNTING INFORMATION ON BIOLOGICAL ASSETS AND AGRICULTURAL ACTIVITIES

*KANTSEDAL Nataliya,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Accounting Department,
Poltava State Agrarian Academy
(Poltava)*

The main provisions of the formation of accounting information on biological assets and agricultural activities on the basis of the institutional approach are disclosed. The methodological component of the organization of accounting for such assets is detailed,

and the possibilities of applying professional judgment as a means of identifying alternative options for implementing the enterprise's accounting policy with respect to biological assets and agricultural activities are indicated.

On this basis, the structure of the main provisions of accounting policy is presented, taking into account the variability of its content, due to the differences in the norms of IAS 41 "Agriculture" and Ukrainian Accounting Standard 30 "Biological assets". It includes the following components: 1) accounting classifications and the recognition of biological assets as accounting objects; 2) methods for assessing biological assets; 3) use of appropriate accounts; 4) the procedure and methods for calculating depreciation; 5) expenses and incomes of agricultural activities; 6) reflection of indicators on biological assets and agricultural activities in financial statements.

The proposed model of formation of accounting policy allows for the most efficient "import" of the conditions of the activity of a specific entity and the ensuring a qualitative accounting reflection of information on biological assets and agricultural activities, corresponding to economic interests, requirements and requests of the maximum set of institutions.

Keywords: globalization, institutional modeling of development of accounting systems, agricultural activities, biological assets, biotransformation, institutions, accounting policy, professional judgment.

Lit. 11.

АННОТАЦИЯ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ В УЧЕТЕ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*КАНЦЕДАЛ Наталия Анатолієвна,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського учёта,
Полтавська державна аграрна академія
(г. Полтава)*

Раскрыты основные положения формирования в учёте информации о биологических активах и сельскохозяйственной деятельности на основании институционального подхода. Детализирована методологическая составляющая организации бухгалтерского учёта таких активов и обозначены возможности применения профессионального суждения как способа идентификации альтернативных вариантов реализации учётной политики предприятия относительно биологических активов и сельскохозяйственной деятельности. На этой основе представлена структура основных положений учётной политики, учитывающая вариантность её содержательного наполнения, обусловленную отличиями норм МСФО 41 "Сельское хозяйство" от П(С)БО 30 "Биологические активы". Она включает следующие компоненты: 1) учётные классификации и признание биологических активов объектами учёта; 2) методы оценки биологических активов; 3) использование соответствующих счетов учёта; 4) порядок и методы начисления амортизации; 5) расходы и доходы сельскохозяйственной деятельности; 6) отражение показателей о биологических активах и сельскохозяйственной деятельности в финансовой отчётности.

Предложенная модель формирования учётной политики позволяет максимально эффективно “импортировать” условия деятельности конкретного субъекта и обеспечить качественное учётное отражение информации о биологических активах и сельскохозяйственной деятельности, соответствующее экономическим интересам, требованиям и запросам максимальной совокупности институтов.

Ключевые слова: глобализация, институциональное моделирование развития учётных систем, сельскохозяйственная деятельность, биологические активы, биотрансформация, институты, учётная политика, профессиональное суждение.

Лит. 11.

Інформація про автора

КАНЦЕДАЛ Наталія Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії (36003, м. Полтава, вул. Сковороди, 1/3, e-mail: kantua@ukr.net).

KANTSEDAL Nataliya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting Department, Poltava State Agrarian Academy (36003, Poltava, 1/3 Skovoroda Str., e-mail: kantua@ukr.net).

КАНЦЕДАЛ Наталия Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учёта, Полтавская государственная аграрная академия (36003, г. Полтава, ул. Сковороды, 1/3, e-mail: kantua@ukr.net).

