

Список літератури:

1. Блашук Н.І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: національний та зарубіжний досвід / Н.І. Блашук // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (5 жовтня 2012 р.). – К. : Алетра, 2012. – С. 32–34.
2. Войнаренко М.П. Ефективність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу : практичні аспекти / М.П. Войнаренко, Л.В. Ємчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – Т. 3. – С. 21–25.
3. Никулкина И.В. Общая теория налогообложения : [учеб. пособ.] / И.В. Никулкина ; 2-е. изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2011. – 208 с.
4. Полятикіна Л.І. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва / Л.І. Полятикіна // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2012. – Вип. 2(54). – С. 204–207.

УДК 657.432

Тирінов А.В., к. е. н.,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Тирінов А.В. Особливості визнання та облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства. У статті визначено сутність дебіторської заборгованості, конкретизовано перелік внутрішніх та зовнішніх дебіторів підприємства, наведено критерії визнання заборгованості дебіторів, систематизовано та проаналізовано методологію облікової оцінки дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами.

Ключові слова: підприємство, дебітори, заборгованість, визнання, оцінка, вартість.

Тыринов А.В. Особенности признания и учетной оценки дебиторской задолженности предприятия. В статье определена сущность дебиторской задолженности, конкретизирован перечень внутренних и внешних дебиторов предприятия, приведены критерии признания задолженности дебиторов, систематизирована и проанализирована методология учетной оценки дебиторской задолженности по национальным и международным стандартам.

Ключевые слова: предприятие, дебиторы, задолженность, признание, оценка, стоимость.

Tyrinov A.V. Peculiarities of recognition and estimating accounts receivable of enterprises. The essence of accounts receivable has been defined, the list of internal and external enterprise debtor is specified in the article, recognition criteria of accounts receivable are proposed, the methodology of accounting estimating of accounts receivable is systematized and analyzed by national and international standards.

Key words: enterprise, debtors, debts, recognition, evaluation, cost.

Постановка проблеми. Сучасний стан розрахунків вітчизняних підприємств характеризується низьким рівнем платіжної дисципліни, нагромадженням значних обсягів заборгованостей на балансах компаній та низькою вірогідністю їх погашення у майбутньому, що загалом свідчить про наявність кризи неплатежів. Зазначене доводить недосконалість наявних систем фінансового менеджменту бізнесу та потребує вдосконалення процедур управління дебіторською заборгованістю як визначальним активом підприємства в процесі забезпечення його платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості загалом. Забезпечення належного рівня обліково-аналітичного забезпечення управління

дебіторською заборгованістю вимагає формування в обліку її об'єктивної вартості з метою своєчасного ухвалення ефективних управлінських рішень, спрямованих на недопущення знецінення фінансових активів підприємства, перетворення заборгованості дебіторів на безнадійні борги та втрати коштів загалом. За цих умов набувають особливої актуальності питання вивчення особливостей визнання та методики облікової оцінки дебіторської заборгованості як необхідної умови забезпечення ефективності бухгалтерського обліку фінансових активів суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика визнання та оцінки дебіторської забор-

гованості підприємства знайшла відображення у роботах таких вітчизняних та закордонних вчених, як, зокрема, О. Апарова, Ф. Бутинець, І. Власова, С. Голов, Ю. Голубінка, Т. Єдинак, П. Кватирка, В. Костюченко, І. Кравченко, С. Кузнецова, Л. Ловінська, Г. Нашкерська, К. Таранюк, О. Фаренюк, В. Шевчук, Т. Чулянчик, Г. Ямборко.

Впорядкування процедури бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних із виникненням та погашенням дебіторської заборгованості, здійснене за національною методологією в П(С) БО №10 «Дебіторська заборгованість» [16] та П(С) БО №13 «Фінансові інструменти» [17], за міжнародною методологією відсутній конкретний стандарт, окремі аспекти визначено МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [8], МСБО 18 «Дохід» [9], МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [10] та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [6].

Але, незважаючи на велику увагу науковців і практиків та їх вагомий здобуток в цьому напрямі, у зв'язку із стрімким розвитком фінансових інструментів та розширенням переліку суб'єктів і об'єктів платіжно-розрахункових операцій досі залишаються без комплексного вирішення питання ефективної облікової оцінки суми заборгованості дебіторів підприємства.

Постановка завдання. Метою статті є систематизація методології облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства.

Виклад основних результатів. Головним завданням бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості підприємства є надання повної, об'єктивної та достовірної інформації його керівництву та менеджерам управлінської ланки про стан та рух сум заборгованості дебіторів для обґрунтування рішень у сфері фінансового менеджменту. За цих умов є винятково важливим забезпечення адекватності бухгалтерських даних реальному становищу справ розрахунків підприємства з покупцями, замовниками та іншими дебіторами, що вимагає проведення ретельної їх перевірки та визначення достовірної вартості дебіторської заборгованості.

Виникнення дебіторської заборгованості є об'єктивним процесом, зумовленим існуванням ризиків в процесі проведення взаєморозрахунків між контрагентами під час здійснення господарської операції [3].

Згідно з П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» цей фінансовий актив визначається як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [16]. Дебіторами підприємства є юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [16], зокрема:

1) зовнішні дебітори:

- покупці та замовники внаслідок відвантаження продукції, товарів, виконання робіт та надання послуг, за нарахованими доходами у вигляді відсотків за надання товарного кредиту або за претензіями;
- постачальники підприємства у разі авансування

поставок товарно-матеріальних цінностей, передплати виконання робіт та надання послуг;

- податкові та фінансові органи у разі надлишкової сплати підприємством податків та зборів, тощо;
- 2) внутрішні:

- структурні підрозділи підприємства (дочірні та асоційовані компанії, філії та представництва, учасники фінансово-промислових груп тощо);

- підзвітні особи внаслідок отримання коштів для реалізації завдань підприємства (представництво інтересів, придбання товарно-матеріальних цінностей тощо);

- працівники, що отримали позику від підприємства;

- працівники у разі необхідності відшкодування нанесених підприємству збитків тощо.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» дебіторська заборгованість є одним із видів фінансових активів і визначається як контракт, що надає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства [17].

Передумовою виникнення дебіторської заборгованості є надання товарного (комерційного) кредиту покупцям продукції, товарів, робіт, послуг або надання інших активів (майно, грошові кошти) у борг іншим видам контрагентів підприємства.

Для цілей обліку дебіторська заборгованість:

1) за країною походження дебітора [5] класифікується на поточну дебіторську заборгованість вітчизняних та іноземних дебіторів;

2) за очікуваними термінами погашення та відношенням до операційного циклу [5; 16] – на поточну (виникає під час нормального операційного циклу (проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг (НП(с)БО 1 [19]) або буде погашена протягом 12-ти місяців з дати балансу (дата, на яку складено баланс підприємства(П(С)БО 6 [15])) та довгострокову (не виникає під час нормального операційного циклу та буде погашена після 12-ти місяців з дати балансу);

3) за своєчасністю погашення [5; 16] – на звичайну поточну дебіторську заборгованість (термін погашення якої не настав, тому очікується, що вона буде погашена у встановлені контрактними умовами строки) та прострочену поточну дебіторську заборгованість (непогашена у визначений строк та щодо якої ведуться переговори про реструктуризацію; вона підрозділяється на:

- сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником;

- безнадійна поточна дебіторська заборгованість – заборгованість, яка відповідає одному з критеріїв – щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності (3 роки));

4) за об'єктами виникнення [5; 16]:

– поточна дебіторська заборгованість: за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги; за виданими авансами; з учасниками фінансово-промислових груп; за гарантійним забезпеченням; з підзвітними особами; за претензіями; за нарахованими доходами; з відшкодування наданих збитків; за надані позики; із внутрішніх розрахунків; з державними цільовими фондами; за операціями з деревативами; з іншими дебіторами;

– довгострокова дебіторська заборгованість: за майно, що передано у фінансову оренду (сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню); довгострокові векселі одержані; інша довгострокова дебіторська заборгованість (видача довгострокових позик працівникам підприємства та інші види розрахунків).

Господарська практика промислових підприємств свідчить про те, що на розрахунки з покупцями за відвантажену продукцію припадає більше ніж 80% загального обсягу дебіторської заборгованості, що робить її одним з основних об'єктів фінансового управління підприємства [3].

Визнання поточної дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється в момент передачі даних активів підприємства одночасно з визнанням доходу від реалізації. Визнання інших видів дебіторської заборгованості здійснюється в момент проведення господарської операції – надання авансів, отримання векселів, передачі коштів у підзвіт тощо.

Застосовувана методологія оцінки дебіторської заборгованості залежить від її виду та особливостей розрахунків.

Так, згідно з П(с)БО 10 довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за її теперішню вартість; визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення [16]. При цьому в стандарті не конкретизовано, яким чином визначається теперішня вартість, а також за яким методом оцінюється довгострокова дебіторська заборгованість, на яку не нараховуються відсотки.

Оцінка поточної дебіторської заборгованості за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється за первісною вартістю [16], тобто вартістю реалізації активу. Первісна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги залежить від [21]:

- надання покупцеві торговельної знижки або знижок за своєчасну оплату;
- надання покупцеві знижок після реалізації;
- повернення товарів від покупців;
- періоду часу з дати відвантаження товарів до дати надходження грошових коштів.

Н. Цегельник зазначає, що «торговельні знижки надаються покупцям при придбанні великої партії

товарів для врахування зміни цін, які можуть бути з дати виставлення рахунку до дати відвантаження товарів, а також для приховування реальної ціни від конкурентів; торговельні знижки, як правило, вказують у відсотках від ціни продажу; надання торговельних знижок є позитивним для обох сторін розрахункових відносин: покупці можуть отримати продукцію, товари чи послуги за більш вигідною ціною, тим самим здійснивши економію коштів для яких-небудь інших потреб, а продавці – вчасно отримавши кошти, можуть використати їх для забезпечення свого функціонування» [21]. Найбільш розповсюдженим видом торговельних знижок є знижки за авансування поставки продукції або за своєчасну її оплату без відстрочки компенсації вартості відвантаженої продукції.

У разі надання торговельної знижки дебіторська заборгованість в процесі розрахунків з покупцями (у платіжних та супровідних документах, на рахунках обліку дебіторської заборгованості відображаються суми) визнається за чистою вартістю, тобто за вирахуванням наданих знижок. У цьому зв'язку Г. Нашкерська зазначає, «що більшість підприємств оцінюють дебіторську заборгованість без врахування суми знижки. При фактичній реалізації знижки покупець здійснює коригування отриманих доходів і раніше визнаної дебіторської заборгованості» [11].

За первісною вартістю поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється до моменту настання однієї з таких подій:

- погашення дебіторської заборгованості;
- виникнення різниці між справедливою вартістю

даної дебіторської заборгованості та номінальною сумою коштів і / або їх еквівалентів (короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості (П(с)БО 2 «Баланс» [14])), які підлягають компенсації за відвантажені продукцію, товари, роботи, послуги.

У цьому випадку здійснюється переоцінка дебіторської заборгованості за методом справедливої вартості – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» [13]); сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (МСБО 18 «Дохід» [9]). При цьому для визначення вартості дебіторської заборгованості обирається одна з найменших оцінок (за методом первісної чи справедливої вартості) на дотримання принципу обачності, який полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [18].

Згідно з П(с)БО 13 «Фінансові інструменти» до фінансових активів підприємства належать [17]:

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу іншого підприємства.

З огляду на те, що дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги є результатом контрактних відносин підприємства з покупцями і замовниками, а також внаслідок минулих подій надає можливість підприємству отримати певні активи від дебіторів у майбутньому, цей актив належить до фінансових.

Згідно з П(с)БО 10 поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів (заборгованість, щодо якої існує ймовірність непогашення) [16].

Основною метою формування резерву сумнівних боргів є локалізація негативного впливу безнадійної дебіторської заборгованості, на яку може перетворитись у будь-який момент часу сумнівний борг, на рівень фінансової стійкості підприємства.

Згідно з Податковим кодексом України [12] основними критеріями віднесення сумнівного боргу до безнадійної заборгованості підприємства є такі [1]:

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності (буває загальною (3 роки) та спеціальною (строк такої позовної давності слід шукати у спеціальних нормах законодавства, наприклад, строк позовної давності по зобов'язаннях про сплату неустойки встановлено в 1 рік) [1]);
- прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не привели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією;
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних після звернення кредитором стягнення на заставлене майно відповідно до закону та договору, за умови, що інші дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника, визначені нормативно-правовими актами, не привели до повного покриття заборгованості;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили,

стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Наявність наведених ознак за суб'єктивними оцінками фінансових менеджерів підприємства обумовлює необхідність формування резерву сумнівних боргів, який національною методологією бухгалтерського обліку пропонується визначати за одним з таких методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів;
- застосування коефіцієнта сумнівності – розраховуватися такими способами: визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років. Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату [16].

На думку Н. Цегельник, «найбільш точно можна визначити коефіцієнт сумнівності групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення зі встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи; коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди» [21].

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату [16].

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати підприємства у складі його інших операційних витрат. Списання безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів підприємства здійснюється з одночасним зменшенням величини його резерву сумнівних боргів. У разі недостатності сумнівного боргу для покриття безнадійної заборгованості вона покривається за рахунок інших операційних витрат підприємства в сумі такої недостатності [16].

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено (заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг), у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат [16].

Оцінка дебіторської заборгованості проводиться на дату визнання (виникнення) та переоцінюється на дату складання балансу.

Загальна процедура визнання та оцінки дебіторської заборгованості підприємства за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку представлена в табл. 1.

За даними табл. 1 видно, що вітчизняна та закордонна практика визнання та оцінки дебіторської заборгованості істотно різняться. Зокрема, вітчизняні обліковці зосереджені на детальному висвітленні особливостей обліку заборгованості покупців

та замовників, а іншим видам дебіторської заборгованості приділено значно менше уваги. Міжнародна облікова практика є більш уніфікованою, що є більш зручним у процесі обліку інших видів заборгованості дебіторів та прийнятним в умовах динамічного розвитку фінансових ринків. Суттєво відрізняється класифікація та методологія облікової оцінки дебіторської заборгованості; зокрема, в Україні здебільшого застосовується методика первісної вартості (історичної собівартості) на дату визнання (виникнення) та чистої реалізаційної вартості на дату балансу, тоді як закордоном використовується

Таблиця 1

Вітчизняна та закордонна практика облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства

№ з/п	Етап облікового процесу	Особливості підходів за:	
		П(с)БО	МСБО
1	Групування	Розподіляється на поточну і довгострокову; за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги (П(с)БО 10 [16]); дебіторську заборгованість, не призначена для перепродажу (П(с)БО 13 [17]).	Поділяється на ініційовану та неініційовану. Ініційована дебіторська заборгованість означає її придбання підприємством як участі у позиції, наданій іншим позикодавцем за умови, що підприємство фінансує цю позику на дату, коли її ініціює цей інший позикодавець. Неініційована дебіторська заборгованість класифікується як утримувана до строку погашення, наявна для продажу або утримувана для операцій (МСБО 39 [7]).
2	Визнання	Визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, а також може бути достовірно визначена її сума (П(с)БО 10 [16]).	Визнання фінансового активу відбувається тоді, коли організація стає стороною контракту (договору), за умови виникнення зобов'язання по інструменту (МСБО 32 [6]).
3	Оцінка	В момент визнання оцінюється за первісною вартістю. Включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, тобто за вирахуванням резерву сумнівних боргів (П(с)БО 10 [16]).	Оцінюється за справедливою вартістю (за вартістю операції), включаючи витрати зі здійснення операції, які прямо пов'язані з придбанням або випуском фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Після первинного визнання дебіторська заборгованість оцінюється на дату балансу за вартістю, що амортизується, із застосуванням методу ефективної ставки відсотка та переоцінюється на дату погашення (МСБО 39 [7]).
4	Визначення резерву сумнівних боргів	Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів: – застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; – застосування коефіцієнта сумнівності – величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності (П(с)БО 10 [16]).	Визначення вірогідності стягнення заборгованості по кожному дебітору, нарахування резерву лише по тим дебіторам, стягнення заборгованості з яких є сумнівним. Нарухування резерву в процентному відношенні від виручки за період. Розподіл дебіторської заборгованості на групи залежно від періодів відстрочки і нарахування резерву в процентному відношенні, визначеному для кожної групи (МСБО 39 [7]).

Джерело: складено автором на підставі [4; 7; 10; 16; 17; 21]

метод справедливої вартості. Також є розбіжності в процедурі визначення резерву сумнівних боргів – в Україні його величина обчислюється із розрахунку абсолютної величини сумнівної заборгованості або із використанням коефіцієнта сумнівності; міжнародна практика передбачає розрахунок за окремими дебіторами, щодо яких існує ймовірність неповернення коштів із розрахунку відсотка від виручки від реалізації за період.

Висновки. За результатами проведеного дослідження систематизовано методи облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства, а саме метод теперішньої вартості (застосовується для довгострокової дебіторської заборгованості, на яку нараховуються проценти); метод первісної вартості (використовується для первісної оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги та оцінки інших видів поточної дебіторської заборгованості); метод чистої реалізаційної вартості (для переоцінки поточної фінансової дебіторської заборгованості на дату балансу).

Дослідження нормативно-інструктивної бази визнання та оцінки дебіторської заборгованості підприємства дало змогу виявити її недосконалість;

зокрема, нечітко визначено методологію облікової оцінки довгострокової дебіторської заборгованості, на яку нараховуються відсотки, залишається незрозумілою методика оцінки інших видів довгострокової дебіторської заборгованості (на яку не нараховуються відсотки); недостатньо чітко визначено процедуру оцінки дебіторської заборгованості, не пов'язаної із реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг.

Крім того, існують суттєві розбіжності у методології класифікації та облікової оцінки дебіторської заборгованості, що призводить до невідповідності даних вітчизняних фінансових звітів вимогам міжнародних інвестиційних стандартів та стандартів ведення бізнесу загалом. В умовах євроінтеграції така ситуація вимагає вирішення в напрямі гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародної облікової практики.

Перспективами подальших розвідок у цьому напрямі є розвиток вітчизняної нормативно-інструктивної документації в частині застосування окремих методів облікової оцінки дебіторської заборгованості підприємства та її наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Список літератури:

1. Безнадійна дебіторська заборгованість (критерії визнання в податковому обліку та юридичній практиці) // Бухгалтерія. – 2013. – № 9 (1048). – С. 59–63.
2. Водоп'янова О. Види дебіторської заборгованості / О. Водоп'янова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 20. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://online.dtkr.ua/Book/«ДК»%20№20-2013.epub/navPoint-4>.
3. Єдинак Т. Проблеми управління дебіторською заборгованістю підприємств в умовах фінансово-економічної кризи / Т. Єдинак // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 3. – С. 54–57.
4. Івченко Л. Інтерпретація дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Л. Івченко, В. Ходзицька // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1 (21). – С. 256–262.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 32 «Фінансові інструменти: подання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_015.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_015.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025/conv.
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 9 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_016.
11. Нашкерська Г. Особливості визнання та оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 31–37.
12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст.112. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 13 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

18. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

20. Таратута Л. Управління поточною дебіторською заборгованістю в умовах кризи / Л. Таратута // Сталлий розвиток економіки. – 2011. – № 4. – С. 220–228.

21. Цегельник Н. Оцінка дебіторської заборгованості в системі розрахунків із покупцями підприємств / Н. Цегельник // Агросвіт. – 2013. – №. 6. – С. 51–55.

УДК 657:630*2

Фатенок-Ткачук А.О., к. е. н.,
доцент кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки
Романюк О.С., магістр спеціальності «Облік та оподаткування»
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Фатенок-Ткачук А.О., Романюк О.С. Теоретичні аспекти фінансового обліку біологічних активів. У статті визначено основні напрями тлумачення лісових ресурсів як об'єктів обліку. Систематизовано джерела нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів на підприємствах лісового господарства, актуалізовано увагу щодо трактування обліку відповідних об'єктів у кожному з них. Ідентифіковано, систематизовано та згруповано лісові біологічні активи з урахуванням потреб управління.

Ключові слова: ресурси, активи, управління, джерела, потреби, об'єкти.

Фатенок-Ткачук А.А., Романюк А.С. Теоретические аспекты финансового учета биологических активов. В статье определены основные направления толкования лесных ресурсов как объектов учета. Систематизированы источники нормативно-правового обеспечения учета биологических активов на предприятиях лесного хозяйства, актуализировано внимание относительно трактовки учета соответствующих объектов в каждом из них. Идентифицированы, систематизированы и сгруппированы лесные биологические активы с учетом потребностей управления.

Ключевые слова: ресурсы, активы, управление, источники, потребности, объекты.

Fatenok-Tkachuk A.O., Romaniuk O.S. Theoretical aspects of financial accounting of biological assets. The article defines the main directions of forest resources as an interpretation of the accounting items. Sources of normative-legal support of accounting of biological assets at the forestry companies are systematized, attention on relevant accounting treatment facilities in each of them is actualized. Forest biological assets have been identified, systematized and grouped considering the needs of management.

Key words: resources, assets, management, sources, needs, objects.

Постановка проблеми. Раціональне використання лісових ресурсів є однією зі складових економічної, соціальної та перш за все екологічної безпеки держави. При цьому особливого значення набуває ефективне управління підприємствами лісового господарства, а для цього має бути належним чином організований фінансовий облік на підприємствах лісового господарства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останніми роками вивченню обліку лісових ресурсів на підприємствах України присвятили свої наукові праці Т.І. Вовчук, Г.Г. Кірейцев, В.Д. Гоцуляк,

М.Ю. Чік, О.В. Юрченко, В. Букур, Л. Тодорова та інші вчені. Також об'єкти обліку лісового господарства досліджували І.В. Замула, Л.К. Сук, П.Л. Сук, О.В. Остапчук, В.М. Жук, О.П. Клименко та інші.

Постановка завдання. Метою наукової статті є дослідження теоретичних аспектів фінансового обліку біологічних активів. Для досягнення поставленої мети було вирішено такі основні завдання: розглянуто основні напрями тлумачення лісових ресурсів як об'єктів обліку; систематизовано джерела нормативно-правового забезпечення обліку біологічних активів в лісовому господарстві; роз-