

8. Витрати на ремонт необоротних активів.
9. Інші витрати на утримання основних засобів.
10. Інші витрати.
11. Непродуктивні витрати.
12. Загальновиробничі витрати.

Оскільки під біологічними перетворення загалом розуміють процес виробництва сільськогосподарської продукції, тому облік витрат на біологічні перетворення – це і є облік процесу виробництва сільськогосподарської продукції галузі рослинництва та тваринництва. Звідси, формування витрат на біологічні перетворення біологічних активів проводиться за фактично понесеними витратами за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та базується на загальних принципах.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва протягом поточного року в залежності від обраного обліковою політикою методу оцінки біологічних активів може обліковуватися також за плановою собівартістю, а наприкінці року розрахунковим шляхом доводиться до фактичної. Залишок за рахунком 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду в сільськогосподарських підприємствах відображає величину витрат у незавершеному виробництві.

Витрати групуються в обліку за об'єктами витрат. Такими об'єктами обліку є:

а) у рослинництві – можуть бути види сільськогосподарських рослин: зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо; або ж однорідні групи культур (зернові озимі, зернові ярі та ін.), або окремі культури (ячмінь, жито, гречка та ін.). За наявності багаторічних насаджень об'єктом обліку є види багаторічних насаджень;

б) у тваринництві – можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо; або ж однорідні групи тварин, які становлять технологічні групи тварин (корови і бики плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі).

Якщо витрати з виробництва сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів перевищують суму фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредитують субрахунок 23 «Виробництво».

Отже, за результатами досліджень з'ясовано, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» не виключає калькулювання фактичної собівартості продукції сільського господарства, проте й не враховує взаємозв'язок елементів системи управлінського обліку. Не розкривають повної схеми обліку витрат та закриття рахунків виробництва й Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Тому існує потреба узгодження між собою на законодавчому рівні всіх вищезгаданих нормативних документів, що регулюють облік витрат на біологічні перетворення.

Список використаних джерел: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790. 2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Мінфіну України від 29.12.2006 р. №1315. 3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

УДК 657.1

Р. Р. Дутчак, канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку та оподаткування Криворізький економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ» ім. В. Гетьмана, м. Кривий Ріг, Україна

ПРОБЛЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Ключові слова: цифрова економіка, електронні документи, облік, електронний підпис.

На сучасному етапі розвитку цифрової економіки в Україні дедалі актуальнішим стає збільшення кількості трансакцій, які здійснюються на підставі електронних форм первинних документів. Зазначене явище є об'єктивною реальністю сьогодення та містить перспективи його поширення в національній економіці. Головною перевагою використання електронних документів

є швидкість документообороту між суб'єктами господарських відносин – як наслідок, прискорюється рух грошей, товарів і послуг. Проте залишається багато суттєвих перешкод для масового впровадження електронного документообороту між національними підприємствами: додаткові витрати на придбання комп'ютерної техніки, програмного забезпечення, швидкісного Інтернету, локальних мереж; навчання персоналу підприємства; відсутність методологічних засад бухгалтерського обліку; потреба в розробці відповідних договірних норм та інше.

У вітчизняній науці питання електронних документів розглядали провідні науковці, а саме: С. С. Єсімов [2], А. В. Коваленко [3], Ю. Ковтанюк [4], Л. Туровська [7] та інші. Зазначені автори досліджували цю тему за такими напрямками: електронні документи як докази у справах про адміністративні правопорушення; проблемні аспекти укладання цивільно-правових договорів в електронній формі; правове забезпечення; електронні документи як чинник оперативного обслуговування тощо. Невирішеною частиною цієї проблеми залишається методологія бухгалтерського обліку для електронного документування господарських операцій підприємства.

Відповідно до ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (далі – Закон № 996-XIV), первинні документи можуть бути складені в електронній формі. Такі документи, складені в електронній формі, застосовуються в бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

У національному законодавстві основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів визначено Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22.05.2003 р. (далі – Закон № 851-IV). У статті 1 цього Закону зазначено, що суб'єкти електронного документообігу – це автор, підписувач, адресат та посередник, які набувають передбачених законом або договором прав і обов'язків у процесі електронного документообігу. Статтею 5 цього Закону визначено, що електронний документ – це документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Для ідентифікації автора електронного документа може використовуватися електронний підпис. Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа (ст. 6 Закону № 851-IV).

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму (ст. 8 Закону № 851-IV).

Відповідно до вищенаведеного, чинне законодавство України створює правові засади використання електронних документів у діяльності підприємства та забезпечує відповідний інструментарій для юридичної легалізації таких документів. Проте в національній практиці бухгалтерського обліку відсутній масовий перехід підприємств виключно на електронну форму обміну документів та їх зберігання. Головними проблемами незадовільного впровадження електронного документообороту на підприємствах національної економіки є:

- ментальний страх управлінців та бухгалтерів підприємств за втрату документів в електронній формі, що містить загрозу неспроможності довести обґрунтованість розрахунку об'єкта оподаткування або різних фінансових зобов'язань. Підтвердженням цього став неприємний інцидент у 2017 р. з гакерською атакою вірусом «Petya», що спричинив масову безповоротну втрату електронних документів та баз даних національних підприємств. Єдиним спасінням таких підприємств стали первинні документи в паперовій формі;

- відсутність належного програмно-технічного та кадрового забезпечення підприємств, яке може гарантувати безпечну та безперебійну роботу електронного документообороту;
- додаткові витрати на організацію електронного документообороту підприємства;
- відсутність розробок внутрішніх положень про електронний документообіг;
- відсутній досвід створення облікової політики на базі електронних первинних документів;
- незначна юридична практика використання електронних документів як доказів у судах.

Таким чином, електронний документообіг між підприємствами в національній економіці України є об'єктивною необхідністю сьогодення та майбутнього. Для реалізації вказаної

перспективи рекомендовано застосувати державне стимулювання зазначених підприємств на прискорене впровадження електронного документообороту в бухгалтерському обліку шляхом: дотацій на програмно-технічне забезпечення гарантій безпеки електронного документообороту; розробки методичних рекомендацій для впровадження електронного документообороту; офіційних роз'яснень про належну доказову силу електронних документів та інше. Реалізація цих та подібних заходів з боку держави дозволить спростити ведення бухгалтерського обліку підприємства та прискорить його розвиток у цифровій економіці.

Список використаних джерел: 1. Гонгало С. Й. Електронні документи як об'єкти судової техніко-криміналістичної експертизи та їх класифікація. *Адвокат*. 2013. № 1. С. 33-36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/adv_2013_1_8. 2. Єсімов С. С. Електронні документи як докази у справах про адміністративні правопорушення. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 68-74. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2016_845_12. 3. Коваленко А. В. Електронні документи: проблемні аспекти укладання цивільно-правових договорів в електронній формі. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2014. № 4. С. 154-158. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2014_4_21. 4. Ковтанюк Ю. Чи потрібні такі зміни до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг»: питання до обговорення. *Студії з архівної справи та документознавства*. 2015. Т. 22-23. С. 81-87. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sasd_2015_22-23_13. 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 6. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України № 851-IV від 22.05.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>. 7. Туровська Л. Електронні документи як чинник оперативного обслуговування. *Вісник Книжкової палати*. 2010. № 5. С. 33-34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkp_2010_5_9.

УДК 657.421.3:336.743.5

О. О. Дядюн, аспірантка кафедри аудиту

Науковий керівник: **О. А. Петрик**, д-р е.н., професор, завідувач кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

КРИПТОВАЛЮТА: ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ У СКЛАДІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: криптовалюта, платіжний засіб, облік, фінансові інструменти нематеріальні активи.

Швидкий розвиток комп'ютерних технологій, надзвичайні темпи глобалізації, потреба в альтернативних та осучаснених засобах грошового обміну – усі ці фактори сприяли виникненню та активному поширенню криптовалюти, особливо Bitcoin. Кількість користувачів віртуальних валют невідомо зростає, а станом на 12.11.2019 р. загальна капіталізація ринку криптовалют за даними спеціалізованих ресурсів [1] перевищує 240 млрд дол. Однак у жодній із держав криптовалюту досі не було офіційно визнано як повноцінний платіжний засіб. Водночас в окремих країнах значна увага приділяється регулюванню роботи криптовалютних бірж (Канада, Японія, США та ін.). Щодо України, то правовий режим такої валюти досі залишається не визначеним. На розгляд до Верховної Ради України вносилися окремі законопроекти з питань регулювання ринку криптовалюти, однак жоден із них поки не був прийнятим. Незважаючи на це, у процесі подальшого поглиблення операцій з криптовалютою та її глобального проникнення в бізнес-середовище перспективним є аналіз можливостей її введення до систем обліку та звітності. З урахуванням того, що найбільш інноваційними ресурсами підприємства є нематеріальні активи, актуальним є можливість розгляду в обліковому аспекті можливостей визнання криптовалюти саме як активу нематеріального характеру на основі наявних окремих спільних ознак між ними.

Розглядаючи місце криптовалюти в обліковій системі, не можна оминати питання економічної сутності цього поняття. Так, В. М. Костюченко [2, с. 97] зазначає, що криптовалюта – це цифрова (віртуальна) валюта, з одиницею «coin» (монета), яка емітується в мережі за певними принципами криптографії для забезпечення операцій та контролю створення нових монет. У свою чергу, І. А. Дерун та І. П. Скларук [3, с. 167] наголошують, що криптовалюта є