

*Гевчук А.В.**к.е.н., доцент кафедри фінансів,
Вінницький фінансово-економічний університет**Hevchuk Anna**Vinnitsia Financial and Economic University*

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ АГРАРНИХ РОЗПИСОК ПІДПРИЄМСТВАМИ АПК

METHODICAL APPROACHES TO ACCOUNTING OF AGRICULTURAL RECEIPTS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

Анотація. У статті поставлено завдання узагальнити методичні підходи до відображення розрахункових операцій за аграрними розписками в системі бухгалтерського обліку з позиції боржника (агровиробника). Описано бізнес-моделі застосування аграрних розписок, що успішно використовуються на практиці підприємствами АПК (між Агровиробником та Постачальником, Банком, Кредитною спілкою, Трейдером, Нерезидентом). Удосконалено методику відображення операції розрахунків за аграрними розписками шляхом використання субрахунків 551 «Довгострокові зобов'язання за розрахунками аграрними розписками», 686 «Розрахунки за аграрними розписками», 507 «Довгострокова позика в межах операцій за аграрними розписками», 607 «Короткострокова позика в межах операцій за аграрними розписками», 051 «Гарантії, видані за розрахунками аграрними розписками». Обґрунтовано, що застосування запропонованих субрахунків і впровадження аналітичних рахунків для обліку операцій за аграрними розписками дало змогу сформулювати необхідну інформацію про формування та використання даного об'єкта бухгалтерського обліку для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень у частині провадження економічної діяльності у сфері АПК.

Ключові слова: аграрна розписка, розрахунки, агровиробник, бухгалтерський облік аграрних розписок, зобов'язання.

Постановка проблеми. За даними Державної служби статистики України, станом на 20 грудня 2019 р. експорт аграрної продукції в грошовому еквіваленті сягнув

18,07 млрд. дол. США, що становило 43,4% від загального обсягу вітчизняного експорту та 121,6% до експорту аналогічного періоду 2018 р. [7]. Статистичні дані підтверджують безумовний факт того, що аграрний сектор є однією з найбільш експортоорієнтованих і валютномістких галузей національної економіки та відіграє важливу роль у національній економіці, робить вагомий внесок у забезпечення продовольчої, енергетичної та екологічної безпеки країни, формуючи передумови для стійкого розвитку соціально-економічних систем. Проте, незважаючи на високі показники діяльності, а також тенденцію до зростання світових цін на аграрну продукцію, сільськогосподарські товаровиробники, з огляду на сезонність виробничого процесу і, як наслідок, неритмічність та розбалансованість грошових потоків у часі, перебувають в умовах дефіциту власних оборотних коштів, що впливає на своєчасність розрахунків за борговими зобов'язаннями, рівень фінансової стійкості та платоспроможності. Це спонукає до діалогу між урядом та агропідприємствами щодо пошуку нових інструментів забезпечення вчасного проведення розрахунків. Так, одним із можливих варіантів подолання кризи неплатежів у сфері сільськогосподарського виробництва є введення в обіг аграрних розписок.

Поняття «аграрна розписка» існує вже досить тривалий час. Його визначення міститься в Законі України «Про аграрні розписки» від 6 листопада 2012 р. (редакція від 19.07.2017, підстава – 1982-VIII). Стаття 1

цього Закону визначає аграрну розписку як товаророзпорядчий документ, що фіксує безумовне зобов'язання боржника, яке забезпечується заставою, здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених у ньому умовах [10]. Проте використання аграрних розписок українськими аграріями розпочалося з 2015 р. Вони позиціонуються як зручний та простий інструмент залучення фінансування, який допоможе отримати доступ до фінансових та матеріально-технічних ресурсів під заставу майбутньої сільськогосподарської продукції як додатковий фінансовий інструмент розвитку бізнесу на сільських територіях.

Так, станом на листопад 2019 р. агро-виробниками оформлено 1358 аграрних розписок на суму 348 млн. дол. У цілому з початку впровадження аграрних розписок (із 2015 р.) за їх рахунок в аграрний сектор залучено понад 605 млн. дол., а їх загальна кількість становить 2209 [7]. При цьому 60% усіх укладених аграрних розписок є фінансовими, які передбачають відносини в грошовій формі. Середній розмір зобов'язань за однією фінансовою аграрною розпискою – 5,8 млн. грн, за товарною – 8,4 млн. грн [1].

Сьогодні 139 компаній використовують для розрахунків аграрні розписки, серед яких є як українські, так і міжнародні компанії [4]. Так, варто відзначити, що одним зі здобутків сезону-2019 стала практична реалізація використання аграрних розписок для залучення іноземного фінансування: три кредитори-нерезиденти з Естонії та Нідерландів надали фінансування за восьми аграрними розписками на загальну суму понад 3,6 млн. дол. США [9]. Окрім того, у планах уряду – внесення змін до Закону «Про аграрні розписки», які мають на меті спростити процедуру оформлення і здешевити цей фінансовий інструмент шляхом діджиталізації. Усе це буде зроблено для того, щоб залучити до використання інструменту аграрних розписок більшу кількість дрібних фермерів, адже зараз основний сегмент – це середні сільгоспвиробники [12].

Однак для цього нового способу фінансування аграрного бізнесу ще не напрацьовано достатнього та дієвого нормативного і методичного забезпечення, у тому числі й у ча-

стині облікового відображення руху цих розписок у бухгалтерських системах аграрних підприємств та держателів цих документів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Авторами, які розкривають теоретичну сутність аграрних розписок як об'єкта економічних відносин, є О. Богданова [2], В. Смердов [2] та Ю. Пустовіт [12]. Дослідниками також наведено можливі напрями розвитку використання досліджуваного розрахункового інструменту. Окремим питанням облікового відображення аграрних розписок присвячено публікації Н.Л. Правдюк [8], Н.Г. Царук [13], Ю.Ю. Мороз, Ю.С. Цаль-Цалко [6], О.А. Боярова та Н.П. Кузик [3]. Незважаючи на глибокі напрацювання, у дослідженнях відсутня єдина позиція щодо економіко-правової сутності аграрних розписок, що, відповідно, впливає на формування методики облікового відображення операцій з їх використанням. Окрім того, аналіз публікацій дав змогу стверджувати, що дослідники не поглиблювалися в різноваріантність використання аграрних розписок. Досліджувалися лише приклади облікового відображення стандартних взаємовідносин між боржником (агровиробником) та кредитором (без зазначення його виду) в межах існування фінансової та товарної аграрної розписки. Проте саме від виду кредитору та від термінів видачі аграрної розписки і варто було б відштовхуватися під час побудови облікових моделей таких операцій.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Як свідчить проведений аналіз стану дослідження обігу аграрних розписок, незважаючи на їх зростаючу роль та популяризацію застосування в обігу, питання облікового відображення операцій за ними залишається недостатньо дослідженим. Зокрема, потребує уточнення їх природа як об'єкта бухгалтерського обліку та встановлення особливостей облікового відображення операцій за аграрними розписками, враховуючи різні схеми взаємовідносин між суб'єктами користування, та термінів дії аграрних розписок.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є узагальнення методики відображення розрахункових операцій за аграрними розписками в системі бухгалтерського обліку з позиції боржника (агровиробника).

Виклад основного матеріалу. Загально-відомо, що, відповідно до ЗУ «Про аграрні розписки», існують товарні аграрні розписки (ТАР) (встановлює безумовне зобов'язання боржника (далі – агровиробник) поставити кредитору (фізична чи юридична особа, яка надає грошові кошти, послуги, поставляє товари, виконує роботи) фіксований обсяг продукції одного виду) та фінансові аграрні розписки (ФАР) (встановлює безумовне зобов'язання боржника сплатити суму коштів кредитору згідно з формулою, що враховує кількість продукції. Варіанти формули: а) фіксація суми на дату укладання; б) розрахунок суми в майбутньому (ціна, курс валюти) аграрні розписки).

Дослідження реєстру аграрних розписок [5] дало змогу виявити основні бізнес-моделі, що успішно використовуються на практиці (рис. 1).

Далі розглянемо методику облікового відображення за кожним видом операцій. Так,

ураховуючи новизну даного об'єкта обліку, праць, присвячених його обліковому відображенню, небагато. І кожен автор намагається розібратися з особливостями аграрної розписки і побудувати власну модель облікового відображення операцій із нею.

Так, Н.Л. Правдюк [8] розглядає аграрну розписку як цінний папір та пропонує для їх обліку використовувати рахунки 513 «Довгострокові аграрні розписки» та 623 «Короткострокові аграрні розписки». Проте з даним підходом можна посперечатися. Адже, проаналізувавши критерії віднесення документа до цінного паперу [11], зауважимо, що одним із критеріїв є неподільність, що суперечить ЗУ «Про аграрні розписки». Про це також наголошує Н.Г. Царук [13], аргументуючи свою позицію неможливості віднесення аграрної розписки до цінного паперу тим, що «жодний документ, який би посилався на сутність аграрної розписки як цінного паперу, відсутній».

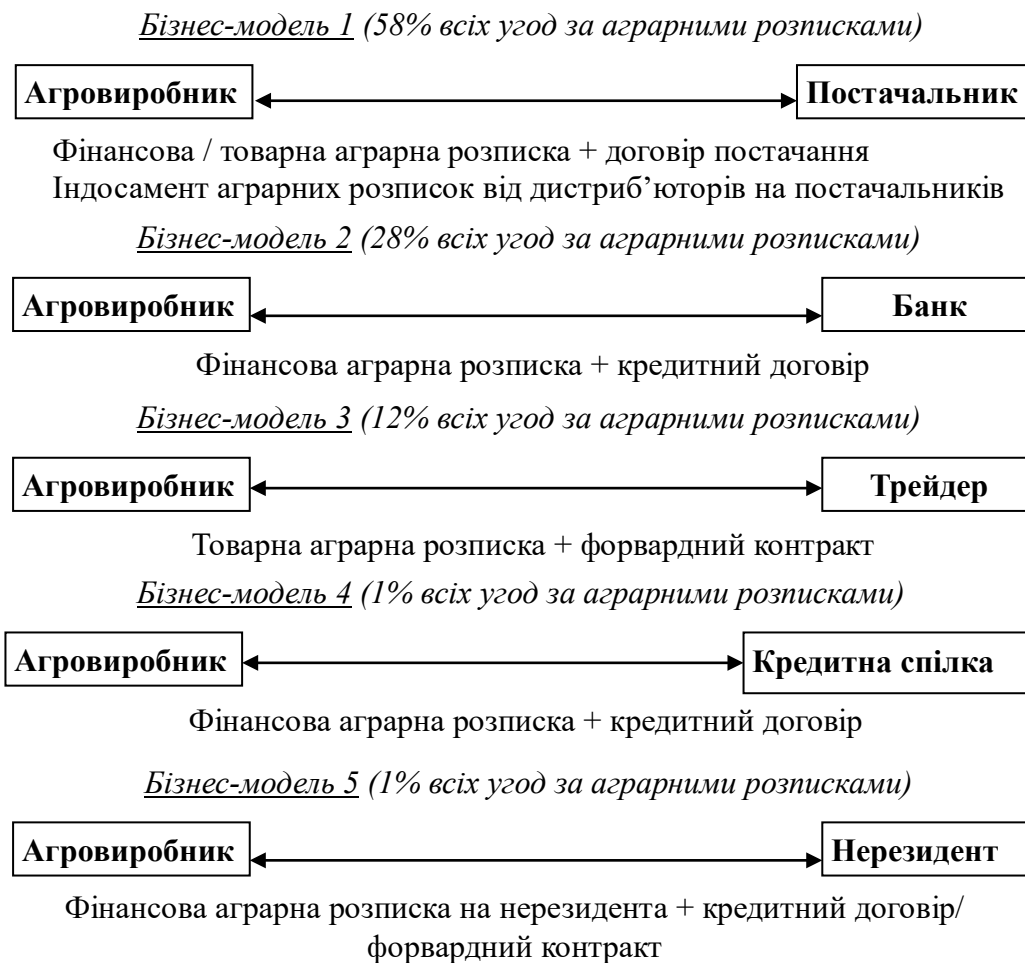


Рис. 1. Бізнес-моделі застосування аграрних розписок, що успішно використовуються на практиці

Таким, що заслуговує на увагу, є підхід Ю.Ю. Мороз та Ю.С. Цаль-Цалко [6]. Так, дослідники пропонують для обліку аграрних розписок виокремлювати окремі субрахунки: 634 «Розрахунки з постачальниками за агро-розписками»; 9491 «Витрати на оформлення аграрних розписок»; 706 «Дохід від реалізації продукції за агро-розписками»; 905 «Собівартість реалізованої продукції за агро-розписками»; 365 «Розрахунки з виконання зобов'язань за агро-розписками», 051 «Гарантії та забезпечення надані за агро-розписками». Підтримуємо таку пропозицію. Але авторами не враховано всі можливі бізнес-моделі практичного застосування аграрних розписок. Зокрема, незрозумілим залишається порядок видачі аграрної розписки. Адже, виходячи із сутності суб'єктів (боржник-кредитор), аграрна розписка – це зобов'язання. І операції за нею доцільно проводити на рахунках 5-го класу «Довгострокові зобов'язання» (пропонуємо рахунок 551 «Довгострокові зобов'язання за розрахунками аграрними розписками») і 6-го класу «Поточні зобов'язання» (підтримуючи позицію О.А. Боярової та Н.П. Кузик [3], пропонуємо рахунок 686 «Розрахунки за аграрними розписками») і аж ніяк із викорис-

танням рахунків 3-го класу, про що також зазначала Н.Г. Царук [13].

Окрім того, особливий інтерес викликають взаємовідносини між кредиторами – банком і кредитною спілкою (остання з листопада 2018 р. фактично отримала можливість надавати кредити фермерським господарствам) і боржником, коли підставою видачі аграрної розписки є кредитний договір, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність із приводу проведення кредитної операції. До речі, на таку обставину у дайджесті «Аграрні розписки» звертають увагу О. Богданова та В. Смердов [2]. У такому разі об'єктивно, що аграрні розписки слід відображати у розрізі синтетичного рахунку 50 «Довгострокові позики» (пропонуємо на рахунку 507 «Довгострокова позика в межах операцій за аграрними розписками») та синтетичного рахунку 60 «Короткострокові позики» (пропонуємо рахунок 607 «Короткострокова позика в межах операцій за аграрними розписками»).

Ураховуючи вищевикладене, на рис. 2 наведемо загальну модель розрахунків шляхом застосування аграрних розписок із метою подальшого приведення прикладів



Рис. 2. Загальна модель розрахунків шляхом застосування аграрних розписок

відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Так, за даними операціями також виникають витрати на оформлення аграрної розписки, які «лягають на плечі» агровиробника та включають державне мито 0,01% предмета застави (але не менше 5 і не більше 50 нео-

податковуваних мінімумів доходів громадян), включення до реєстру аграрних розписок – 355 грн, інші витрати (бланки, витяги, довідки) та час роботи нотаріуса. До слова, дані витрати можна обліковувати на рахунку 9491 «Витрати на оформлення аграрних розписок», але оскільки об'єктом нашого дослідження є

Таблиця 1

Можливі варіанти типової кореспонденції рахунків із відображення в бухгалтерському обліку операції за аграрними розписками відповідно до можливих бізнес-моделей у боржника (агровиробника)

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
<i>Агровиробник – Постачальник</i>				
1	Отримано грошові кошти, фактори виробництва, послуги від постачальника	Накладна, рахунок, прибутковий касовий ордер, виписка банку, платіжне доручення	20, 21, 22, 23, 28, 30, 31, 91, 92, 93, 94, 97	634 «Розрах. з постач за агророзписками»
2	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	641 /ФАР	634
3	Видано ФАР*	Аграрна розписка	634	686 / ФАР (551 / ФАР)
4	Відображено ФАР на позабюджетному рахунку	Аграрна розписка	051	-
*	За умови індосаменту: зміна кредитора з Дистриб'ютора на Внутрішнього постачальника	Аграрна розписка	686 (551) / ФАР 051/ФАР	686 (551) / ФАР 051/ФАР
5	Виконано зобов'язання за ФАР перед внутрішнім постачальником	Аграрна розписка, виписка банку	686 (551) /ФАР	311
6	Списано ФАР з позабалансового рахунку	Аграрна розписка	-	051
<i>Агровиробник – Банк/ Агровиробник – Кредитна спілка</i>				
1	Отримано грошові кошти за кредитним договором	Виписка банку	311	507/ФАР (607)/ФАР
2	Нараховані відсотки за кредитним договором	Розрахунок	951	684
3	Відображена видана ФАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	051	-
4	Повернення за договором кредитним основної суми та відсотків	Аграрна розписка, виписка банку, платіжне доручення	507/ФАР (607)/ ФАР,684	311
5	Відображено повернення ФАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	-	051
<i>Агровиробник – Трейдер</i>				
1	Отримано грошові кошти, фактори виробництва, послуги від постачальника	Накладна, рахунок, прибутковий касовий ордер, виписка банку, платіжне доручення	20, 21, 22, 23, 28, 30, 31, 91, 92, 93, 94, 97	634
2	Відображено податковий кредит	Податкова накладна	641/ПДВ	634
3	Видано ТАР*	Аграрна розписка	631	686/ТАР (551/ТАР)
4	Відображено видачу ТАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	051	-
5	Виконано зобов'язання за ТАР перед постачальником чи дистриб'ютором шляхом постачання продукції в обсязі та за вартістю, що обумовлені ТАР	Аграрна розписка, розрахунок бухгалтерії	686/ТАР (551/ ТАР)	706 «Дохід від реалізації продукції за агророзписками»
6	Відображено зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	706	641/ПДВ
7	Списано собівартість продукції на витрати	Розрахунок бухгалтерії	905 «Собів. реаліз. прод. за агророз.»	27
8	Відображено повернення ТАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	-	051

Примітка: ТАР – товарна аграрна розписка; ФАР – фінансова аграрна розписка.

безпосередньо самі розрахунки, то детально зупинимося лише на обліковому аспекті саме розрахунків за такими операціями.

Таким чином, використовуючи пропозиції, зазначені на рис. 2, наведемо можливі варіанти типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку розрахунків за аграрними розписками в табл. 1

Таким чином, у таблиці нами приведено приклади застосування запропонованих рахунків. Дані пропозиції, впроваджені у діяльність фермерських господарств Вінницької області, які використовують аграрні розписки, дали змогу підвищити інформативність даних бухгалтерського обліку та забезпечили контроль над реалізацією таких операцій.

Але варто також зупинитися окремо ще на одній бізнес-моделі: відносини «Агровиробник – Нерезидент». Так, із 2019 р. міжнарод-

ні аграрні розписки розширили можливості для українських фермерів: забезпечили доступ до дешевих кредитних ресурсів, доступного фінансування та партнерства. Особливістю міжнародної аграрної розписки є те, що, по-перше, процедура її видачі не відрізняється від розписок внутрішнього користування; по-друге, фінансові аграрні розписки на кредитора-нерезидента можуть бути видані в іноземній валюті, і, по-третє, міжнародна аграрна розписка випикується на забезпечення позики, форвардного контракту, імпорту та кредитного договору.

Типову кореспонденцію рахунків за таким видом бізнес-відносин можна відобразити так (табл. 2)

Так, уведення окремих субрахунків і впровадження аналітичних рахунків для обліку операцій за аграрними розписками

Таблиця 2

Можливі варіанти типової кореспонденції рахунків з відображення в бухгалтерському обліку операції за аграрними розписками відповідно до бізнес-моделі «Агровиробник – Нерезидент» у боржника (агровиробника)

№	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит
<i>Агровиробник – Нерезидент (форвардний контракт)</i>				
1	Отримано грошові кошти від трейдера за форвардним контрактом	Платіжне доручення, виписка банку	312	6812
2	Відображено видачу ФАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	051	-
3	Передоплата за форвардом вважається поворотною фінансовою допомогою і підлягає поверненню згідно з фінансовою аграрною розпискою	Аграрна розписка	6812	686 (551)/ФАР
4	Стягнення майна за виконавчим написом. Курс у. о., відвантажено продукції	Бухгалтерська довідка, аграрна розписка	361	706
5	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	706	641
6	Отримано гроші за відвантаженою продукцією	Виписка банку	311	361
7	Повернуто грошові кошти на трейдера ФАР	Виписка банку, аграрна розписка	686 (551)/ФАР	312
8	Відображено списання ФАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	-	051
<i>Агровиробник – Нерезидент (кредитний договір)</i>				
1	Отримано гроші за договором позики	Виписка банку	312	607 (507)
2	Видача ФАР \$1 (к.30)	Аграрна розписка	607(505)	686(551)/ФАР
3	Розкриття інформації по ФАР на позабалансовому рахунку	Аграрна розписка	051	-
4	Нараховано проценти за ФАР	Розрахунок	95	686 (551)/ФАР
5	Нараховано податок на репатріацію на відсотки за ФАР (15 %, якщо інше не передбачене)	Розрахунок, податкова накладна	686 (551)/ФАР	642
6	Нараховано штрафи за ...	Розрахунок	94	686 (551)/ФАР
7	Нараховано податок на репатріацію на штрафи за ... (15% (позиція ДПС))	Розрахунок, податкова накладна	686 (551)/ФАР	642
8	Погашення- сплата штрафу	Виписка банку, платіжне доручення	686 (551)/ФАР	312
9	Погашення ФАР	Виписка банку, платіжне доручення	686 (551)/ФАР	312
10	Списання ФАР з позабалансу	Аграрна розписка	-	051

дасть змогу сформуванню необхідної інформації про формування та використання даного об'єкта бухгалтерського обліку для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень у частині провадження економічної діяльності у сфері АПК.

Висновки і пропозиції. Таким чином, проведене дослідження дало змогу виділити та описати бізнес-моделі застосування аграрних розписок, що успішно використовуються на практиці підприємствами АПК. Це забезпечило формування загальної моделі розрахунків шляхом застосування аграрних розписок. Удосконалення методики бухгалтерського обліку пропонується шляхом використання субрахунків 551 «Довгострокові зобов'язання за розрахунками аграрними розписками», 686 «Розрахунки за аграрними розписками», 507 «Довгострокова позика в межах операцій за аграрними розписками», 607 «Короткострокова позика в межах операцій за аграрними розписками», 051 «Гарантії видані за розрахунками аграрними розписками» в межах застосування для товарних та фінансових аграрних розписок, що дало змогу сформуванню релевантної інформації про використання даного об'єкта бухгалтерського обліку для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень у частині провадження економічної діяльності у сфері АПК. У подальших дослідженнях планується розроблення моделі облікового забезпечення управління ризиками використання аграрних розписок у діяльності підприємств АПК, що дасть змогу сформуванню комплексних підходів до дослідження даного проблемного питання.

Література:

1. Аграрные расписки взяли планку в 8 млрд грн. *AgroPortal*. 2019. URL : <http://agroportal.ua/news/vlast/agrarnye-raspiski-vzyali-planku-v-8-mlrd-grn/> (дата звернення: 25.12.2019).
2. Богданова О., Смердов В. Аграрні розписки. 2019. URL : https://drive.google.com/file/d/12pf4bhELbaLMISnYNJSDNL9C_1AjrWJ8/view (дата звернення: 25.12.2019).
3. Боярова О.А., Кузык Н.П. Аграрні розписки як форма кредитування сільськогосподарських підприємств: облік та відображення у звітності *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес»*. 2016. № 247. С. 52–62.
4. В Украине аграрные расписки могут превратиться в ценные бумаги. *Delo.ua*. 2019. URL : [- ukraine-agrarnye-raspiski-mogut-prevratit-v-c-359594/ \(дата звернення: 25.12.2019\).
 5. ДП «Аграрні реєстри». URL : <https://agroregisters.com.ua/working-with-the-registry/> \(дата звернення: 23.12.2019\).
 6. Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С. Аграрні розписки як фінансовий інструмент розвитку сільськогосподарського сектору економіки: організаційний та обліковий аспект. *Фінансова політика регіонального розвитку: вітчизняний та зарубіжний досвід* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. з нагоди 25-річчя заснування кафедри фінансів і кредиту, 10–11 жовтня 2019 р. Житомир, 2019. С. 15–18.
 7. Німецько-український агрополітичний центр. *Аграрна статистика*. URL : <https://apd-ukraine.de/ua/korisni-resursi/agrarna-statistika> \(дата звернення: 24.12.2019\).
 8. Правдюк Н.Л. Аграрні розписки як альтернативна форма кредитування сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект. *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 69–79. URL : \[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_10\]\(http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_10\) \(дата звернення: 23.12.2019\).
 9. Прес-служба Мінагрополітики. Завдяки аграрним розпискам українські сільгоспвиробники отримали доступ до іноземного капіталу. 2019. URL : <https://minagro.gov.ua/ua/news/zavdyaki-agrarnim-rozpiskam-ukrayinski-silgospvirobniki-otrimali-dostup-do-inozemnogo-kapitalu-kovalova> \(дата звернення: 26.12.2019\).
 10. Про аграрні розписки : Закон України від 27.07.2107 № 1982-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5479-17> \(дата звернення: 24.12.2019\).
 11. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 01.01.2019 № 2210-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5479-17> \(дата звернення: 24.12.2019\).
 12. Пустовіт Ю. Аграрные расписки предлагают диджитализировать. *AgroPortal*. 2019. URL : <http://agroportal.ua/news/vlast/agrarnye-raspiski-predlagayut-didzhitalizirovat/> \(дата звернення: 23.12.2019\).
 13. Царук Н.Г. Операції з аграрними розписками: облікові аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 6. С. 171–183. URL : \[http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_6_14\]\(http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_6_14\) \(дата звернення: 23.12.2019\).](https://delo.ua/business/v-

</div>
<div data-bbox=)

References:

1. Agrarnye raspiski vzyali planku v 8 mlrd grn. *AgroPortal*. (2019) Available at: <http://agroportal.ua/news/vlast/agrarnye-raspiski-vzyali-planku-v-8-mlrd-grn/> (accessed 25 December 2019).
2. Bohdanova O., Smerdov V. (2019) Ahrarni rozpysky. Available at: https://drive.google.com/file/d/12pf4bhELbaLMISnYNJSDNL9C_1AjrWJ8/view (accessed 25 December 2019).
3. Boiarova O.A., Kuzyk N.P. (2106). Ahrarni rozpysky yak forma kredyuvannya silskohospodarskykh pidpriemstv: oblik ta vidobrazhennia u zvitnosti. [Agrarian receipts as a form of lending to agricultural enterprises: accounting and reporting]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannya Ukrainy* : zb. nauk. pr. Kyiv. Seria, Ekonomika, ahrarnyi menedzhment, biznes. no. 247, pp. 52-62.
4. V Ukraine agrarnye raspiski mogut prevratit v tsennyye bumagi. *Delo.ua*. (2019). Available at: <https://delo.ua/business/v-ukraine-agrarnye-raspiski-mogut-prevratit-v-c-359594/> (accessed 25 December 2019).
5. DP«Ahrarnirehistry». Available at: <https://agroregisters.com.ua/working-with-the-registry/> (accessed 23 December 2019).

6. Moroz Yu.Iu., Tsal-Tsalko Yu.S. (2019) Ahrarni rozpysky yak finansovy instrument rozvytku silskohospodarskoho sektoru ekonomiky: orhanizatsiyni ta oblikovi aspekt [Agrarian receipts as a financial instrument for the development of the agricultural sector of the economy: organizational and accounting aspects]. *Finansova polityka rehionalnoho rozvytku : vitchyzniani ta zarubizhnyi dosvid : materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf. z nahody 25-richchia zasnuvannia kafedry finansiv i kredytu (10–11 zhovt. 2019 r.)*. Zhytomyr, pp. 15–18.
7. Nimetsko-ukrainskyi ahropolitychnyi tsentr. Ahrarna statystyka. Available at: <https://apd-ukraine.de/ua/korisni-resursi/ahrarna-statistika> (accessed 24 December 2019).
8. Pravdiuk N.L. (2016). Ahrarni rozpysky yak alternatyvna forma kredyuvannia silskohospodarskykh pidpriemstv: oblikovi aspekt [Agrarian receipts as an alternative form of lending to agricultural enterprises: an accounting aspect]. *Oblik i finansy*. № 4. S. 69–79. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_10 (accessed 23 December 2019).
9. Pres-sluzhba Minahropolityky. Zavdiaky ahrarnym rozpyskam ukrainski silhospyvrobnyky otrymaly dostup do inozemnoho kapitalu. 2019. Available at: <https://minagro.gov.ua/ua/news/zavdyaki-ahrnim-rozpyskam-ukrayinski-silgospyvrobnyki-otrimali-dostup-do-inozemnogo-kapitalu-kovalova> (accessed 26 December 2019).
10. Pro ahrarni rozpysky. Zakon Ukrainy vid 27.07.2107 r. № 1982-VIII / Verkhovna rada Ukrainy. Vidomosti Verkhovnoi Rady. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5479-17> (accessed 24 December 2019).
11. Pro tsinni papery ta fondovy rynok. Zakon Ukrainy. vid 01.01.2019 r. № 2210-VIII / Verkhovna rada Ukrainy. Vidomosti Verkhovnoi Rady. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5479-17> (accessed 24 December 2019).
12. Pustovit Yu. (2019). Ahrarnye raspysky predlahaiut dydzhytalyzyrovat. AgroPortal. 2019. Available at: <http://agroportal.ua/news/vlast/ahrnnye-raspiski-predlagayut-didzhitalizirovat/> (accessed 23 December 2019).
13. Tsaruk N.H. (2017). Operatsii z ahrarnymy rozpyskami: oblikovi aspekty. [Transactions with agricultural receipts: accounting aspects]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*. no. 6, pp. 171–183. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_6_14 (accessed 23 December 2019).

Аннотация. В статье поставлена задача обобщить методические подходы к отображению расчетных операций по аграрным расписками в системе бухгалтерского учета с позиции должника (агропроизводителя). Описаны бизнес-модели применения аграрных расписок, которые успешно используются на практике предприятиями АПК (между Агропроизводителем и Поставщиком, Банком, Кредитным союзом, Трейдером, Нерезидентом). Усовершенствована методика отражения операций расчетов по аграрным расписками путем использования субсчетов 551 «Долгосрочные обязательства по расчетам аграрными расписками», 686 «Расчеты по аграрным расписками», 507 «Долгосрочная ссуда в пределах операций по аграрным расписками», 607 «Краткосрочный заем в пределах операций по аграрным распискам», 051 «Гарантии, выданные по расчетам аграрными расписками». Обосновано, что применение предложенных субсчетов и внедрение аналитических счетов для учета операций по аграрным расписками позволили сформировать необходимую информацию о формировании и использовании данного объекта бухгалтерского учета для принятия экономически обоснованных управленческих решений в части экономической деятельности в сфере АПК.

Ключевые слова: аграрная расписка, расчеты, агропроизводитель, бухгалтерский учет аграрных расписок, обязательства.

Summary. The article aims to summarize methodological approaches to the display of settlement transactions on agricultural receipts in the accounting system from the position of the debtor (agricultural producer). The goal was achieved on the basis of the methods of observation, comparison, analysis, synthesis, generalization and economic-statistical method. The necessity of establishing the features of accounting display of transactions on agricultural receipts has been proved, taking into account different schemes of relations between the subjects of use. The business models of application of agricultural receipts, which are successfully used in practice by agricultural enterprises (Agro-Producer (58% of all agreements on agricultural receipts), Agro-producer-Bank (28% of all transactions on agricultural receipts), Agro-producer-Credit Union (1% of all agreements on agricultural receipts), Agroobobnik-Trader (12% of all agreements on agricultural receipts), Non-resident agricultural producer (1% of all transactions on agricultural receipts)). A general model of calculations has been formed through the use of agrarian receipts. Possible variants of typical correspondence of accounts on accounting in the accounting of transactions on agricultural receipts according to the possible business models of the debtor (agricultural producer) are presented, thus improving the method of displaying the operation of payments on agricultural receipts by using subaccounts 551 «Long-term accounts "; 686 «Settlements on agricultural receipts», 507 «Long-term loan within the limits of operations on agricultural receipts»; 607 «Short-term loan within the framework of operations on agricultural receipts, 051» Guarantees issued on calculations of agricultural receipts «within the scope of application for commodity and financial agrarian receipts. It is substantiated that the use of the proposed subaccounts and the introduction of analytical accounts for accounting transactions on agricultural receipts allowed to generate the necessary information about the formation and use of this accounting object for making economically sound management decisions in the field of conducting economic activities in the field of agricultural production.

Keywords: agricultural receipts, calculations, agricultural producer, accounting of agricultural receipts, commitment.