

СВОЄРІДНІСТЬ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В ТВАРИННИЦТВІ

Висвітлено проблеми та особливості обліку поточних біологічних активів, які відіграють важливу роль у виробничому процесі аграрних підприємств, і запропоновано методичні підходи, що дають змогу вдосконалити облік поточних біологічних активів і адаптувати його до сучасних умов та реалій діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

The problems and peculiarities of accounting of current biological assets, which play an important role in the production process of agrarian enterprises, are proposed, and methodological approaches are proposed that will improve the accounting of current biological assets and adapt it to the current conditions and realities of the activity of agricultural producers.

Ключові слова: біологічні активи, довготермінові біологічні активи, поточні біологічні активи, додаткові біологічні активи, первісна вартість, справедлива вартість.

Key words: biological assets, long-term biological assets, current biological assets, additional biological assets, initial cost, fair value.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними і трудовими ресурсами, використовують ще й природні ресурси: землю та живі організми.

Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів складний, адже вони постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості.

Процеси інтеграції та глобалізації економіки викликали необхідність створення уніфікованої системи бухгалтерського обліку, зокрема в сільськогосподарських підприємствах, що зумовило розроблення та введення у дію П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Введення положень даного стандарту зумовлює формування нових методологічних принципів обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на виділенні тварин і рослин, які є об'єктами діяльності сільськогосподарських підприємств, в окрему категорію обліку – біологічні активи, на оцінці біологічних активів за справедливою вартістю та особливому порядку визначення фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, у яких започатковано розв'язання проблеми. Теоретичні та практичні проблеми впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» в економіку в загальному та в сільське господарство, зокрема, досліджували провідні вітчизняні вчені-економісти Ф. Ф. Бутинець, Т. Г. Маренич, М. М. Коцупатрій, С. Ф. Голов [6], В. М. Жук [7], О. О. Канцуров [8], В. Б. Мосаковський [11], М. Ф. Огійчук [12], Л. К. Сук [16] тощо.

У працях даних авторів висвітлюються питання особливості обліку біологічних активів, формування витрат та доходів, визначення фінансових результатів на підприємствах, формування інформації у фінансовій та статистичній звітності.

Стосовно проблемних питань щодо організації і методики контролю за операціями з поточними біологічними активами тваринництва на сільськогосподарських підприємствах, то вони висвітлені у працях наступних вітчизняних вчених: І. І. Плахтій [15], О. В. Остапчук [13] та О. П. Клименка [10].

Дослідження особливостей та проблемних питань в організації обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільського господарства та визначення напрямів удосконалення обліку та контролю таких об'єктів.

Виклад основного матеріалу. Біологічні активи як засоби виробництва сільськогосподарської продукції, відіграють значну економічну та соціальну роль у забезпеченні розвитку економіки аграрного сектора, а також у цілому країни. Тому розроблення та впровадження стандарту, який має регулювати облік тільки активів сільського господарства, є дуже актуальними й обґрунтованими. Разом із тим прийняття низки нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів істотно змінило теперішній облік виробництва.

Зміни, що відбулися, призвели до виникнення проблем, пов'язаних із складністю практичного застосування даних документів у господарській діяльності підприємства. Однією з цих причин є недостатнє дослідження та відсутність практичних тлумачень стосовно застосувань окремих положень цього стандарту [5].

Основними нормативними документами в Україні, що визначають порядок здійснення господарських операцій з біологічними активами на підприємствах сільського господарства, є: П(С)БО 30 «Біологічні активи» [3] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [1].

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень спроможні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди, визначені як біологічні активи [3]. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яку утримують або вирощують на підприємстві.

Поточні біологічні активи – це біологічні активи, спроможні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі [3].

Для обліку наявності та руху поточних біологічних активів призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи» з такими субрахунками:

- ✓ 211 – «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- ✓ 212 – «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- ✓ 213 – «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображають надходження ПБА в результаті:

- ✓ вибракування продуктивної і робочої худоби з основного стада;
- ✓ безоплатного отримання;
- ✓ біологічних перетворень (отримання приплоду молодняку продуктивної та робочої худоби, приросту живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі; оприбуткування за справедливою вартістю посівів зернових, технічних, овочевих, технічних та інших культур);
- ✓ отримання як внесок засновника (учасника) підприємства до його статутного капіталу;
- ✓ переоцінки на дату балансу;
- ✓ оприбуткування поточних біологічних активів, що раніше не були враховані на балансі (або їх надлишки, виявлені при інвентаризації);

За кредитом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображають вибуття ПБА внаслідок:

- ✓ реалізації поточних біологічних активів і такого їх виду, як додаткові біологічні активи;
- ✓ списання з балансу поточних біологічних активів рослинництва на початок збирання врожаю, з віднесенням їх вартості на витрати виробництва [15].

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу та/ або ґрунту визнаються запасом і обліковують у складі продукції сільськогосподарського виробництва відображенням за рахунком 27. Зрозуміло, що за діючою методикою обліку при їх вибутті, зокрема реалізації, операція буде відображена за кредитом рахунка 27, а не рахунка 21;

- ✓ переведення поточних біологічних активів зі складу довготермінових біологічних активів;
- ✓ нестач і втрат ПБА, виявлених у результаті інвентаризації;
- ✓ передавання на переробку;
- ✓ безоплатної передачі. [14]

Об'єктами бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва можуть бути різні види сільськогосподарських рослин (кормові, картопля, зернові, ефіроолійні, технічні, олійні, прядивні, овочеві, квіткові, лікарські, картопля тощо), або однорідні групи, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові), або окремі культури (ячмінь, картопля, кукурудза, пшениця, соняшник тощо).

Як правило, сільськогосподарські підприємства здійснюють калькулювання собівартості всіх видів сільськогосподарської продукції, тому остання деталізація є найзручніша і для аналітичного обліку, і для подальшого калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва є види тварин (молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк великої рогатої худоби (далі – ВРХ) на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статево вікових (технологічних) груп тощо.

Також у складі поточних біологічних активів відображають тварин, які були передані громадянам на вирощування за договорами, і прийняти від населення для реалізації [9].

В Україні активний ринок біологічних активів ще не сформований, тому питання оцінки є основною і найгострішою проблемою при обліку поточних біологічних активів, адже в умовах

ринкової економіки наявні реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни. За наявності кількох активних ринків їх оцінка ґрунтується на даних того з них, на якому підприємство передбачає продавати поточні біологічні активи тваринництва.

Використання справедливої вартості для оцінювання активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає змогу об'єктивніше аналізувати фінансовий стан і платоспроможність суб'єктів господарювання. Інформація про реальну вартість активів сільськогосподарських підприємств потрібна, насамперед, їх кредиторам та інвесторам для оцінювання своїх ризиків. Єдині підходи до відображення вартості активів дають змогу порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств [7].

Визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Поточні біологічні активи, справедлива вартість яких достовірно на дату балансу нам визначити неможливо, визнають та відображають за первісною вартістю. Оцінювання цих поточних біологічних активів здійснюють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20. 10. 99 р. № 246 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02. 11. 99 р. за № 751/4044, до періоду, в якому стає можливим визначення справедливої вартості поточних біологічних активів [2].

Таким чином, оцінювати біологічні активи продукції за їх первісного визнання необхідно за справедливою вартістю, зменшеною на витрати продажу (за умови наявності активного ринку) і за первісною вартістю (за умови його відсутності). На кожну дату балансу біологічні активи, що їх обліковують за справедливою вартістю, переоцінюють відповідно до зміни справедливої вартості.

За відсутності активного ринку справедлива вартість поточних біологічних активів може бути визначена одним із способів:

- 1) за останньою ринковою ціною операції з такими активами;
- 2) за ринковими цінами на подібні активи;
- 3) за додатковими показниками, що характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи тваринництва.

Оцінюючи біологічні активи, варто врахувати, що їх відображають у вартісному та кількісному виразі [12].

Для визначення справедливої вартості поточних біологічних активів підприємство може створити спеціально призначену для цього комісію, до якої мають бути залучені відповідні фахівці. Комісія своїми рішеннями визначає справедливую вартість поточних біологічних активів або неможливість такого оцінювання і такі рішення є для працівників бухгалтерії підставою оцінювати поточні біологічні активи в обліку та звітності [6].

Поточні біологічні активи тваринництва оприбутковують за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи», а за кредитом даного рахунка відображають вибуття таких об'єктів внаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» обліковують наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою якістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу.

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» здійснюють облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів використання поточних біологічних активів тваринництва відобразатимуть на рахунках бухгалтерського обліку таким чином (табл.1).

Впровадження і застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів забезпечує правильність обліку тварин в сільському господарстві, однак, не приділяє значної уваги методиці контролю за їх рухом на підприємстві.

У ході даного дослідження встановлено, що досі на законодавчому рівні не затверджено методичних рекомендацій щодо контролю біологічних активів на підприємствах аграрного комплексу.

Контролюючі органи в результаті цього зобов'язані застосовувати загальні нормативно-правові акти при організації та здійсненні контролю наявності та руху поточних біологічних активів.

Кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів тваринництва

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Находження поточних біологічних активів			
1	Оприбутковано приплід тварин від основного стада	21	232
2	Оприбутковано приріст живої маси тварин	21	232
3	Вибракувано тварин із основного стада і поставлено на відгодівлю	21	16
4	Переведено тварин із однієї вікової групи в іншу або з ферми на ферму (зміни відбуваються тільки на аналітичних рахунках до рахунка 21)	21	21
5	Оприбутковано тварин, які надійшли в результаті купівлі у різних підприємств та організацій	21	63
6	Одержано тварин у порядку внесків для зарахування в статутний капітал	21	46
Вибуття поточних біологічних активів			
7	Списано тварин на забій	233	21
8	Переведено тварин в основне стадо: а) на списання вартості молодняка тварин, переведених в основне стадо б) оприбуткування молодняка тварин до довгострокових біологічних активів	155 16	21 155
9	Списано тварин на реалізацію за собівартістю	90	21
10	Вартість загиблих тварин віднесено на витрати підприємства	232	21

У зв'язку з цим контролюючим органам при проведенні контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах рекомендовано врахувати наступні особливості обліку даного виду активів:

- ✓ списання (вибуття) тварин в бухгалтерському обліку зазначають як забій та падіж тварин;
- ✓ наявність приплоду і приросту живої маси тварин;
- ✓ можливі операції з переведення тварин з групи «Поточні біологічні активи» в групу «Довгострокові біологічні активи». [4].

Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах України в цілому, то він є незадовільним. Найчастіше допускають такі порушення, як зловживання службовим становищем, невиконання або недоброякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Результатами дослідження встановлено, що для сільськогосподарських підприємств доцільно застосовувати аудит як форму контролю за достовірністю фінансової звітності та веденням бухгалтерського обліку. Крім того, необхідно створювати служби внутрішнього контролю на підприємстві, до компетенції яких належатимуть обов'язки щодо проведення заходів із збереження майна підприємства від знищення, розкрадання тощо.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності й результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат [14].

Висновки. На сучасному етапі розвитку аграрного виробництва і облікової науки важливим напрямком удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва є організація всіх елементів облікового процесу (від оформлення первинної документації до складання фінансової звітності), відповідно до принципів, передбачених П(С)БО 30, та органічне їх поєднання з іншими напрямками обліку на підприємстві.

Удосконалювати форми первинних документів, що їх застосовують у тваринництві, необхідно шляхом поєднання накопиченого передового досвіду, застосування діючих форм первинного обліку з їх подальшим поліпшенням завдяки впровадженню нових реквізитів та показників.

Оцінка поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства.

Галузеві особливості господарської діяльності мають забезпечувати нагальні потреби керівників, власників, інвесторів й інших користувачів у повній, достовірній та своєчасній інформації, а також бути спрямовані на дотримання вимог Міжнародних принципів ведення бухгалтерського обліку.

Таким чином, дослідження організації та методики обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах вважаємо актуальними для подальших досліджень.

Література

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29. 12. 2006 р. № 1315.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20. 10. 99 р. № 246. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2bid17066.html>
3. П(С)БО 30 «Біологічні активи» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Андрушко Р. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Р. Андрушко // Облік і фінанси. – 2013. – № 10. – С. 21–28.
5. Дерев'яно С. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів / С. Дерев'яно, Т. Олійник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 12. – С. 16–20.
6. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87–90
7. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. Жука В.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22.
8. Каницуров О. О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» / О.О. Каницуров // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С.91–95.
9. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація/ П. М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С.32–37.
10. Клименко О. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / О. Клименко // «Облік і фінанси АПК». – 2012. – № 8. – С. 20–29.
11. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 38–48.
12. Огійчук М. Оцінка біологічних активів за національними та міжнародними стандартами / М. Огійчук // Вісник ХТУ. – 2010. – № 12. – С. 27–30.
13. Остапчук О. Удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва / О. Остапчук // Електронне наукове фахове видання: Ефективна економіка. – 2012. – № 11.
14. Палюх М. Нові підходи до організації обліку на підприємствах агропромислового виробництва / М. Палюх, О. Скирпан // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 56–58.
15. Плахтій І. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості відображення в обліку / І. Плахтій // ННІ «Аграрна економіка». – 2013. № 13. – С. 6–12. .
16. Сук Л. Облік поточних біологічних активів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 8. – С. 42–48.