

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТВАРИННИЦТВА

(представлено д.е.н., проф. Мороз Ю.Ю.)

В статті наведено поняття «біологічні активи», «поточні біологічні активи», визначено склад поточних біологічних активів тваринництва та порядок їх оцінки. Проведено аналіз літературних джерел щодо переваг та недоліків оцінки поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю, а також зазначено особливості сільськогосподарського виробництва, які впливають на організацію обліку поточних біологічних активів тваринництва.

Ключові слова: *біологічні активи тваринництва, облік, оцінка, справедлива вартість.*

Постановка проблеми. Організація та методика обліку і аудиту сільськогосподарських підприємств визначаються загальними правилами та принципами, закріпленими на законодавчому рівні. Однак діяльність підприємств агропромислового виробництва відрізняється від інших сукупністю галузевих, природних, нормативних факторів, якими, як доводилось науковцями неодноразово, не варто нехтувати на всіх етапах обліково-контрольного процесу [4]. Особливо це стосується обліку біологічних активів. З огляду на їх значну роль у забезпеченні населення цінними продуктами харчування та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їх бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління є важливим напрямом удосконалення облікової системи.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Питання обліку і контролю поточних біологічних активів в тваринництві досліджували такі відомі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Н. Вдовенко, С.Ф. Голов, Н.В. Гончаренко, Б.С. Гузар, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрій, М.Й. Малік, Т.Г. Маренич, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, В. Мякота, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук тощо. Проте аналіз останніх досліджень і публікацій вказує на те, що науковці не мають єдиної думки щодо організації обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва, методики їх оцінки в сільськогосподарських підприємствах.

Метою статті є обґрунтування теоретичних та методичних положень щодо організації обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва в сільськогосподарських підприємствах.

Викладення основного матеріалу. Біологічні активи забезпечують продовольчу безпеку країни та виробничий процес аграрних підприємств, тому вони займають важливе місце у процесі господарської діяльності. Значимість біологічних активів зумовлена тим, що вони становлять основну частину виробництва продукції сільськогосподарських підприємств, для яких це є основне джерело надходжень доходів. Стан та ефективність їх використання – одна із головних умов успішної діяльності підприємства.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» – це рослина або тварина, яка в

процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [7].

На думку Н. В. Перевозник, існує два підходи до визначення біологічних активів: системний (філософський) та несистемний (видовий). За системним підходом біологічні активи – це активи у формі тварин або рослин, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів. За несистемним підходом – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути достовірно визначена [6].

На наш погляд, доцільно використовувати системний підхід в якому більш ширше та конкретно надається визначення. Дане визначення має право на існування так само, як і перше. В основу другого визначення покладений конкретний вид (форма) майнових елементів підприємства. Таким чином, за другим підходом визначення будь-якої однорідної групи активів вимагає повторення властивостей, характеристик, загальних для інших груп активів. Проте перевага належить визначенню по системному (філософському) підходу.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», поточними вважаються біологічні активи, здатні 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 [7].

До складу поточних біологічних активів в тваринництві відноситься молодняк тварин і тварини на відгодівлі, які систематично дають сільськогосподарську продукцію у вигляді приросту живої маси, гною у період, що не перевищує 12 місяців. Це телята, лошата, поросята, ягнята, звірі, кролі, птиця, тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Основною і найбільш гострою проблемою при обліку поточних біологічних активів тваринництва є питання їх оцінки, адже в умовах ринкової економіки існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни.

При надходженні і русі біологічних активів на підприємстві їх вартість у всіх випадках, крім придбання за плату, оцінюється за справедливою вартістю. При первісному визнанні отримані від сільськогосподарської діяльності додаткові біологічні активи та продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу [1].

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Первісна вартість – це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан.

На думку Л. С. Голотюк, використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає

можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств [2].

При цьому В. Б. Моссаковський [5] виділяє основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме :

- ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;

- можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів;

- оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення;

- ця оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженнях результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу;

- відсутні активні ринки;

- між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності;

- досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим;

- виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

При організації обліку біологічних активів у тваринництві враховують ряд особливостей обліку, що визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва. Зокрема:

1. одержання продукції тваринництва та витрати на виробництво тривають упродовж року нерівномірно;

2. витрати узагальнюють за видами й обліковими групами тварин. собівартість продукції цієї галузі залежить від обсягу витрат на утримання тварин та їх продуктивності;

3. при веденні обліку тваринництва використовується окрема система документообігу, що розроблена для сільськогосподарської галузі;

4. у сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року, в результаті обчислення собівартості здійснюється в кінці року [3].

Висновки.

Щодо оцінки поточних біологічних активів тваринництва, на нашу думку, для бухгалтера звично вести облік за історичною собівартістю (тобто за реальними подіями, господарськими операціями, які вже відбулися), проте для управління, тобто менеджменту, більше значення має інформація не менше про реальний, а й про перспективний стан самого виробництва, активів.

Список використаної літератури:

1. Головачко В. М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів / В. М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету: Серія «Економіка». – 2015. - Вип. 1(3). – С. 201-206.

2. Голотюк Л. С. Проблеми оцінки біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю в сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Голотюк //

Ефективна економіка. – 2014. - № 12. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3699>.

3. Клименко О. П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва / О. П. Клименко // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 1 (55). – С. 94-97.

4. Кузик Н. П. Особливості аудиту поточних біологічних активів та актуальні питання його удосконалення / Н. П. Кузик // Облік і фінанси АПК. - 2011. - № 3. – С. 180-183.

5. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. –2009. – №4. – С. 38-48.

6. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6 (73). – С. 115-118.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р.] : за станом на 11.12.2014 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>

References.

1. Holovachko, V. M. (2015). Poniattia, klasyfikatsiia ta otsinka biolohichnykh aktyviv [The concept, classification and valuation of biological assets] *Naukovyj visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu: Seriia «Ekonomika»* [Scientific Journal of Mukachevo State University, series "Economics"], no. 1 (3), pp. 201-206.

2. Golovatyuk, L. S. Problems of assessment of biological assets fair value of livestock at agricultural enterprises, 2014, no. 12. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3699>. (10 October 2016)

3. Klivenko, A. P. (2011). Aktual'ni problemy bukhgalters'koho obliku potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva [Actual problems of accounting of current biological assets Livestock] *Visnyk ZhDTU* [Bulletin ZSTU], no. 1 (55), pp. 94-97.

4. Kuzyk, N. P. (2011). Osoblyvosti audytu potochnykh biolohichnykh aktyviv ta aktual'ni pytannia joho udoskonalennia [Features of audit of current biological assets and current issues to improve] *Oblik i finansy APK* [Oblik i finansy APK], no. 3, pp. 180-183.

5. Mossakovskyy, V. (2009). Oblik biolohichnykh aktyviv [Accounting for biological assets] *Bukhgalters'kyj oblik i audit* [Accounting and Auditing], no. 4, pp. 38-48.

6. Perevoznik, N.V. (2007). Biolohichni aktyvy iak oblikovo-analitychna ta ekonomichna katehoriia [Biological assets as accounting, analytical and economic category] *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini* [The formation of market relations in Ukraine], no. 6 (73), pp. 115-118.

7. Ministry of Finance of Ukraine (2005) Regulation (Standard) 30 "Biological assets", available at: <http://buhgalter911.com> (10 October 2016).

МАТВІЙЧУК Ярослав Сергійович – магістр Житомирського національного агроекологічного університету, спеціальність «Облік і оподаткування».

Наукові інтереси: обліково-аналітичне забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва