

ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Череп Алла Василівна, декан економічного факультету, д. е. н., професор, академік Академії економічних наук України та Академії наук вищої освіти України, заслужений діяч науки і техніки України, Запорізький національний університет, cherep.av.znu@gmail.com,

Сьомченко Вікторія Вікторівна, доцент кафедри обліку та оподаткування, к. е. н., доцент, Запорізький національний університет, e-mail vika-znu72@ukr.net, телефон 0665779151

Калінчук Вікторія Володимирівна, студентка 3 курсу, напрям підготовки облік і аудит, Запорізький національний університет, e-mail k.vika.v@i.ua, телефон 0958264227

Alla Cherep, Dean of The Faculty of Economics, Professor, Doctor of Economics, Zaporizhzhya National University

Viktoria Somchenko, Ph. D. in economics, docent Zaporizhzhya National University

Viktoria Kalinchuk, 3rd year student, direction of preparation of accounting and audit, Zaporizhzhya National University

A. Cherep, V. Somchenko, V. Kalinchuk. Peculiarities of the classification of biological assets by agricultural enterprises.

This article explores the nature of biological assets on farms, and especially their classification. Defined current state of the methodology of classification of biological assets accounted agricultural activities, made a summary assessment of the effectiveness of this methodology. Revealed that in today's operation of domestic enterprises requires the development of innovative approaches to the content of accounting and analytical information, the quality of which depends on the effectiveness of the decisions and competitive business. In this context it becomes especially important as the need to improve accounting bases of information support enterprise management system, an important component of which is the consideration of biological assets. So, today many issues related to the accounting of agricultural biological assets and their reflection in the statements are unfounded conceptual, organizational and methodological unresolved unsecured information. Determined that the important distinction agricultural biological assets and other biological assets not related to agricultural activity because they have different strategic importance to the economy. In this context, particular relevance is the problem of the formation of effective synthetic and analytical accounting of biological assets on farms. Taking into account the specific characteristics of agriculture, strategic directions of improvement of methodology of accounting of agricultural biological assets. Today outlined a series of proposals to improve accounting of biological assets of domestic enterprises, including classification signs that are missing in the legislation of Ukraine, the main ones being the frequency of obtaining agricultural products, maturity, environmental orientation. The authors proposed classification will improve, improve and optimize ensure compliance increase Ukrainian accounting methods of biological assets internationally. This issue is very important in terms of internationalization and globalization of the economy. The proposed classification would allow to carry out more detailed accounting of biological assets, to find real economic efficiency of individual products and improve the efficiency of their use in agriculture.

Череп А. В., Сьомченко В. В., Калінчук В. В. Особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами.

У статті досліджено сутність біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах та особливості їх класифікації. Визначено сучасний стан методології класифікації біологічних активів в обліку сільськогосподарської діяльності, зроблено узагальнену оцінку ефективності використання даної методології. Виявлено, що в сучасних умовах функціонування національних підприємств вимагає розробки принципово нових підходів до змісту обліково-аналітичної інформації, від якості якої залежить ефективність прийнятих рішень та конкурентоспроможність бізнесу. У цьому контексті особливої актуальності набуває необхідність удосконалення обліку як основи інформаційного забезпечення системи управління підприємством, важливою складовою якої є облік біологічних активів. Так, на сьогодні чимало питань, пов'язаних з обліком сільськогосподарських біологічних активів та їх

відображенням у звітності, є концептуально необґрунтованими, організаційно та методологічно невирішеними, інформаційно незабезпеченими. Визначено, що важливим є розмежування сільськогосподарських біологічних активів та інших біологічних активів, не пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, оскільки вони мають різне стратегічне значення для економіки країни. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває проблема формування дієвого синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах. Враховуючи специфічні особливості сільського господарства, сформовано стратегічні напрямки покращення методології обліку сільськогосподарських біологічних активів. Окреслено ряд сучасних пропозицій щодо вдосконалення обліку біологічних активів вітчизняних підприємств, зокрема класифікація за ознаками, які відсутні у законодавстві України, основними з яких є періодичність одержання сільськогосподарської продукції, зрілість, екологічне спрямування. Запропонована авторами класифікація дозволить підвищити ефективність, удосконалити та оптимізувати, забезпечити збільшення відповідності української методології обліку біологічних активів міжнародній. Це питання є досить актуальним в умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки. Запропонована класифікація дасть змогу більш детально здійснювати облік біологічних активів підприємства, виявити реальну економічну ефективність виробництва окремих видів продукції та підвищити ефективність їх використання у сільськогосподарській діяльності.

Череп А. В., Сёмченко В. В., Калинин В. В. Особенности классификации биологических активов сельскохозяйственными предприятиями.

В статье исследована сущность биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях и особенности их классификации. Определено современное состояние методологии классификации биологических активов в учете сельскохозяйственной деятельности, сделана обобщенная оценка эффективности использования данной методологии. Выявлено, что в современных условиях функционирование национальных предприятий требует разработки принципиально новых подходов к содержанию учетно-аналитической информации, от качества которой зависит эффективность принятых решений и конкурентоспособность бизнеса. В этом контексте особую актуальность приобретает необходимость совершенствования учета как основы информационного обеспечения системы управления предприятием, важной составляющей которой является учет биологических активов. Так, на сегодня немало вопросов, связанных с учетом сельскохозяйственных биологических активов и их отражением в отчетности, являются концептуально необоснованными, организационно и методологически нерешенными, информационно необеспеченными. Определено, что важным является разграничение сельскохозяйственных биологических активов и других биологических активов, не связанных с сельскохозяйственной деятельностью, поскольку они имеют разное стратегическое значение для экономики страны. В связи с этим особую актуальность приобретает проблема формирования действенного синтетического и аналитического учета биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях. Учитывая специфические особенности сельского хозяйства, сформированы стратегические направления улучшения методологии учета сельскохозяйственных биологических активов. Очерчен ряд современных предложений относительно совершенствования учета биологических активов отечественных предприятий, в частности классификация по признакам, какие отсутствуют в законодательстве Украины, основными из которых являются периодичность получения сельскохозяйственной продукции, зрелость, экологическое направление. Предложенная авторами классификация позволит повысить эффективность, усовершенствовать и оптимизировать, обеспечить увеличение соответствия украинской методологии учета биологических активов международной. Этот вопрос является достаточно актуальным в условиях интернационализации и глобализации экономики. Предложенная классификация даст возможность более детально осуществлять учет биологических активов предприятия, выявить реальную экономическую эффективность производства отдельных видов продукции и повысить эффективность их использования в сельскохозяйственной деятельности.

Постановка проблеми. Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються: рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості.

Одним з основних інформаційних джерел і дієвим важелем оперативного та стратегічного управління виробничо-господарською діяльністю аграрних підприємств є бухгалтерський облік біологічних активів. Облікова інформація про стан, рух і результати перетворень біологічних активів використовується при плануванні

виробничо-торговельної діяльності господарств, нормуванні насінневого фонду і кормової бази, контролі за їх цільовим використанням. Бухгалтерський облік біологічних активів необхідний при виявленні внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Ось чому все більшої актуальності набуває питання дослідження особливостей обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств з урахуванням світового досвіду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню сучасних проблемних питань бухгалтерського обліку поточних біологічних активів в цілому на підприємствах сільського господарства присвятили роботи такі вітчизняні науковці: М.Ф. Огійчук [1], Р.Д. Андрушко [2], І.І. Плахтій [3], О.В. Остапчук [4] та Д.Л. Кузьмін [5]. Зокрема, у наукових роботах зазначених вчених розглядаються питання організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів щодо нагромадження, групування, систематизації та аналізу зведеної інформації про господарські операції з надходження, руху і вибуття таких активів у процесі господарської діяльності з метою прийняття обґрунтованих і вчасних управлінських рішень. Досягнення І.І. Плахтія та О.В. Остапчука полягає в дослідженні проблемних питань щодо організації і методики проведення контролю за операціями з поточними біологічними активами тваринництва на сільськогосподарських підприємствах. Дослідження Д.Л. Кузьміна має практичне значення, що полягає в обґрунтуванні та розробці теоретико-методологічних положень та науково-практичних рекомендацій стосовно проблеми обліку біологічних активів тваринництва.

Незважаючи на значні наукові та практичні доробки вітчизняних науковців-економістів, потребують детального вивчення й опрацювання методика обліку та оцінки відносно нових об'єктів, якими вважаються біологічні активи, врахування специфічних особливостей сільськогосподарського виробництва в документуванні біологічних активів, класифікація таких активів, а також розробка методологічних засад аналізу їх динаміки та ефективності використання. Ці фактори зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є розширення й уточнення класифікаційних ознак біологічних активів для побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств і формування інформаційного середовища для складання звітності та проведення аналізу.

Результати дослідження. Міжнародним нормативним документом, який регулює порядок обліку та відображення у звітності біологічних активів є МСБО 41 "Сільське господарство" [6]. 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» [7] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [8].

Відповідно до міжнародного стандарту біологічний актив – це жива тварина або рослина [6]. Це визначення не розкриває зміст терміну та не конкретизує об'єкт обліку, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і відповідно об'єктом обліку. Виходячи з того, що об'єктом бухгалтерського обліку є актив, незалежно від його форми, то не всі живі тварини та рослини можуть бути об'єктами бухгалтерського обліку, а тільки ті, які контролюються підприємством у результаті минулих подій та використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. З огляду на це, тлумачення терміну «біологічний актив», що наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" повністю відповідає його економічній сутності. Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи [7]. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яка утримується або вирощується на

підприємстві. Прикладами біологічних активів будуть висіяні в полі пшениця чи соняшник, яблуневий сад, риба, курі, свині, вівці тощо.

Першою ознакою, за якою класифікуються біологічні активи, є вид господарської діяльності з якою пов'язано їх використання (рис.1).

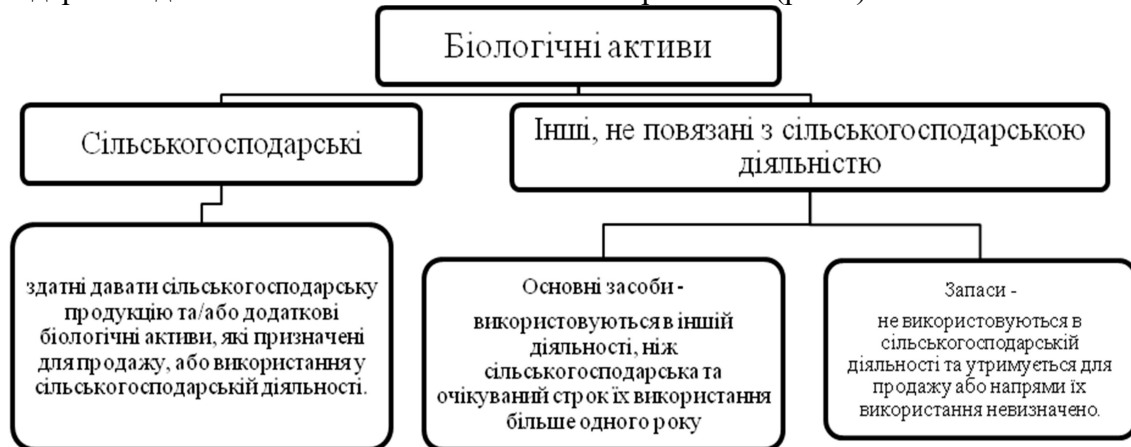


Рис. 1. Біологічні активи за видами господарської діяльності

В залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на біологічні активи рослинництва; біологічні активи тваринництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові тощо), або окремих культур (ячмінь, кукурудза тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо) [5].

За періодом участі в обороті підприємства біологічні активи поділяються на поточні, довгострокові та незрілі.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Довгострокові біологічні активи є об'єктом вкладення капітальних інвестицій. Вплив капітальних вкладень на ефективність господарювання виявляється в підвищенні продуктивності праці, збільшенні прибутку підприємств. Динаміка капітальних інвестицій у довгострокові біологічні активи за 2010-2016 роки наведено на рисунку 2.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості [4].

Жоден з об'єктів, що зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік, зарахувати на баланс підприємства, якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки [7].

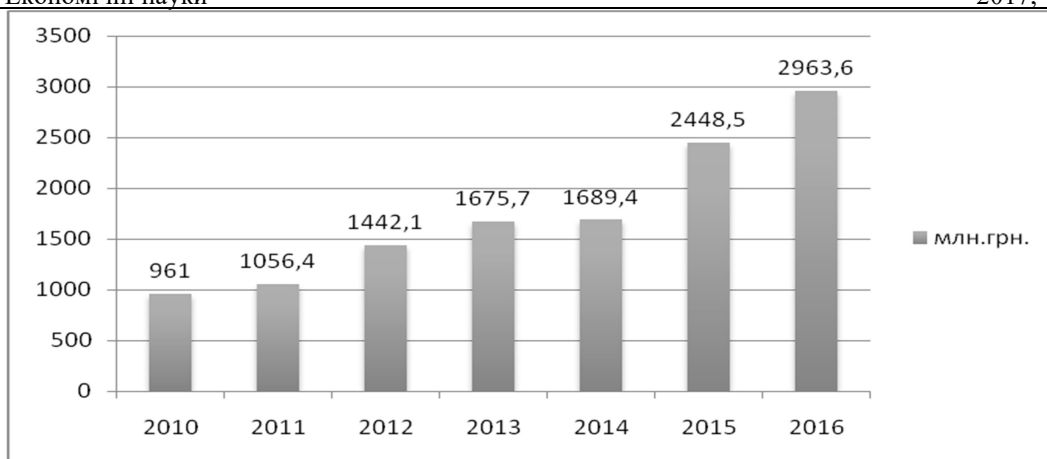


Рис. 2. Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи (складено авторами на основі [9])

ПСБО 30 “Біологічні активи” встановлено проведення оцінки біологічних активів за первісною та справедливою вартістю. 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.

Залежно від права власності довгострокові біологічні активи поділяються на власні та орендовані. Важливим також є поділ довгострокових біологічних активів на ті, що підлягають амортизації, та на ті, що не підлягають амортизації.

Відповідно до МСБО 41 в складі біологічних активів виділяють біологічні активи за ознакою зрілості та періодичністю одержання сільськогосподарської продукції. Такі класифікаційні групи у вітчизняному законодавстві відсутні. Однак їх не слід ігнорувати, вони можуть бути доречними, оскільки допомагають сформувати цілісну систему аналітичного обліку.

Таким чином, за ознакою зрілості розрізняють зрілі і незрілі біологічні активи. Зрілими біологічними активами є: поточні біологічні активи, що досягли певної кондиції, (наприклад тварини і птиця – при досягненні ними певної живої маси і категорії вгодованості); довгострокові біологічні активи, здатні регулярно давати сільськогосподарську продукцію і додаткові біологічні активи. Незрілі біологічні активи включають багаторічні насадження, які не досягли пори плодоношення; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада; тварин і птицю на вирощуванні та відгодівлі.

Залежно від періодичності одержання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів розрізняють споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії. Споживчі біологічні активи – біологічні активи, які здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого вони завершують своє існування). Біологічні активи-носії – ті, з яких періодично можна збирати врожаї, тобто отримувати сільськогосподарську продукцію на регулярній основі.

Також вчені виділяють наступні класифікаційні ознаки біологічних активів, які відсутні у вітчизняному законодавстві:

- залежно від екологічного спрямування;
- залежно від мети використання;
- за походженням.

Залежно від екологічного спрямування екологічно чисті БА, традиційні БА та ГМО. Екологічно чисті біологічні активи повинні відповідати певним державним нормам і стандартам стосовно якості; створюватись та розвиватись в екологічно-чистих

умовах і не наносити шкоди навколишньому середовищу. ГМО – це організми, генетичні клітини яких були замінені штучним шляхом. До традиційних відносяться всі інші БА. Споживачі біологічних активів повинні отримувати доступну інформацію, щодо обраної продукції тому екологічно чисті, традиційні та генномодифіковані біологічні активи повинні відображатися як окремі облікові елементи та формування вартості таких активів також має бути різною.

Залежно від мети використання розрізняють біологічні активи на продаж, що створені для реалізації, з метою отримання прибутків та інших економічних вигід, та для внутрішніх потреб, які використовуються підприємством для задоволення внутрішніх потреб. Дана класифікаційна ознака дозволить підвищити контроль за ефективністю використання активів та дозволить отримати максимальний фінансовий результат.

За походженням БА поділяються на створені природою та створені людиною. В залежності від того, яким чином були створені біологічні активи, залежить, які витрати будуть включені у собівартість готової продукції для реалізації біологічних активів.

Розглянувши різні види класифікації біологічних активів, нами запропоновано узагальнену класифікацію біологічних активів, необхідність якої зумовлена їх біологічною різноманітністю і відповідно використанням в основних галузях сільськогосподарського виробництва – рослинництві та тваринництві (табл. 1).

Таблиця 1

Узагальнена класифікація біологічних активів

Ознака	Вид
Залежно від виду господарської діяльності	сільськогосподарські біологічні активи
	Інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю
Приналежність до галузі сільського господарства	Біологічні активи рослинництва
	Біологічні активи тваринництва
За періодом участі в обороті підприємства	Поточні
	Довгострокові
	Незрілі
Відповідно до вартісного підходу	За справедливою вартістю
	За первісною вартістю
Залежно від права власності	Власні
	Орендовані
За характером відображення зносу	Амортизуються
	Не амортизуються
За ознакою зрілості	Зрілі
	Незрілі
Залежно від періодичності одержання сільськогосподарської продукції	Споживчі
	Носії
Залежно від екологічного спрямування	Екологічно чисті
	Традиційні
	ГМО
Залежно від мети використання	На продаж
	Для внутрішніх потреб
За походженням	Створені природою
	Створені людиною

Висновки. На підставі проведених досліджень було запропоновано нову класифікацію біологічних активів, яка, дасть змогу сільськогосподарським підприємствам поліпшити систему ведення аналітичного та синтетичного обліку таких активів, спростить поняття пов'язаних з ними питань.

Застосування запропонованої класифікації сприятиме полегшенню аналізу руху активів за окремими об'єктами обліку, визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. На нашу думку, запропоновані ознаки дадуть можливість більш

детально здійснювати облік біологічних активів підприємства та підвищити ефективність їх використання у діяльності.

Отже, класифікація біологічних активів за вищенаведеними ознаками дозволить оптимально організувати синтетичний і аналітичний облік, сприятиме повному розкриттю у фінансовій звітності інформації про наявність та рух об'єктів біологічних активів. Але, дана категорія активів недостатньо досліджена. Для підвищення ефективності використання біологічних активів необхідно продовжувати пошук шляхів удосконалення організації бухгалтерського обліку підприємств АПК.

Список використаних джерел:

1. Огійчук М. Оцінка біологічних активів за національними та міжнародними стандартами / М.Огійчук // Вісник ХТУ. – 2010. – № 12. – С. 27-30.
2. Андрушко Р. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Р. Андрушко // Облік і фінанси. – 2013. – № 10. – С. 21-28.
3. Плахтій І. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості відображення в обліку / І. Плахтій // ННІ «Аграрна економіка». – 2013. – № 13. – С. 6-12.
4. Остапчук О. Удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва / О.Остапчук // Ефективна економіка. – 2012. – № 11, С. 28-34.
5. Кузьмін Д. Актуальні проблеми обліку біологічних активів тваринництва / Д. Кузьмін // Бухгалтерський облік – 2011. – № 21. – С. 18-28.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2041_ukr_2016.pdf
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/document/fpart04/idx04078.htm>
9. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>

References:

1. Ohiichuk, M. (2010), "Assessment of biological assets according to national and international standards", *Visnyk HTU*, no 12, pp. 27-30.
2. Andrushko, R. (2013), "Features of accounting and control of current biological as sets of live stock breeding", *Accounting and finance*, no 10, pp. 21-28.
3. Plakhtii, I. (2013) "Current biological as sets of live stock breeding: peculiarities of reflection in the account", *The Economy of Agro-Industrial Complex*, no 13, pp. 6-12.
4. Ostapchuk, O. (2012), "Improving the accounting of current biological stock piles of live stock", *Efektivna ekonomika*, no 11, pp. 28-34.
5. Kuz'min, D. (2011), "Actual problems of accounting of biological as sets of animal husbandry", *Bukhgalters'kii oblik*, no 21, pp. 18-28.
6. International Accounting Standard 41 "Agriculture", available at: https://minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2041_ukr_2016.pdf (access 10.09.2017).
7. Ukrainian Accounting standards 30 «Biological assets», available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (access 11.09.2017).
8. Methodological recommendations for the accounting of biological assets, available at: www.uazakon.com/document/fpart04/idx04078.htm (access 08.09.2017).
9. State Statistics Service of Ukraine, available at: www.ukrstat.gov.ua (access 05.09.2017).

Keywords: biological assets; agriculture; biological classification of assets; synthetic accounting; analytical accounting.

Ключові слова: біологічні активи; сільське господарство; класифікація біологічних активів; синтетичний облік; аналітичний облік.

Ключевые слова: биологические активы; сельское хозяйство; классификация биологических активов; синтетический учет; аналитический учет.

Перевірено на плагіат системою: <https://corp.unicheck.com/library/viewer/report/2327200>