

УДК 657:631.11(477.82)

Андрушко Р.П., к.е.н., доцент

Мирончук З.П., к.е.н., доцент

Лиса О.В., к.т.н., доцент

Львівський національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИНИЦТВА

У статті обґрунтовано економічний зміст та значення поточних біологічних активів тваринництва в умовах ринку. Висвітлено особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах. Досліджуються питання оцінки цих активів, які пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни. Розглядаються напрями вдосконалення форм первинних документів поточних біологічних активів тваринництва відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». Визначено основні завдання організації обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. Запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: біологічні активи, поточні біологічні активи тваринництва, первісна вартість, справедлива вартість.

Andrushko R., Mironchuk Z., Lisa O.

FEATURES OF ACCOUNTING AND CONTROL OF BIOLOGICAL ASSETS CURRENT LIVESTOCK

In the article the economic meaning and significance of current biological assets livestock market conditions. Features of accounting and control of current biological assets in livestock farms. The problems of evaluation of assets linked to the definition of fair value based on market prices. We consider the direction of improving the forms of primary documents current biological assets animal according to the P(S) 30 "Biological assets". The main tasks of accounting and control of current biological assets livestock. Proposed solutions.

Keywords: biological assets, current biological assets of stock-raising, primitive estimation, fair value.

Андрушко Р.П., Мирончук З.П., Лысяя О.В.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ТЕКУЩИХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ЖИВОТНОВОДСТВА

В статье обосновано экономическое содержание и значение текущих биологических активов животноводства в условиях рынка. Освещены особенности учета и контроля текущих биологических активов животноводства в сельскохозяйственных

Андрушко Р.П., Мирончук З.П., Лиса О.В.

предприятиях. Исследуются вопросы оценки этих активов, связанных с определением справедливой стоимости на основе рыночной цены. Рассматриваются направления совершенствования форм первичных документов текущих биологических активов животноводства в соответствии с требованиями П (С) БУ 30 «Биологические активы». Определены основные задачи организации учета и контроля текущих биологических активов животноводства. Предложены пути их решения.

Ключевые слова: биологические активы, текущие биологические активы животноводства, первоначальная стоимость, справедливая стоимость.

Постановка проблеми у загальному вигляді і 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 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.

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу оборотних активів. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу і оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада.

Відповідно, важливе значення, в сучасних умовах господарювання має і забезпечення збереженості поголів'я, запобігання його розкраданню й незаконному списанню, падежу і вимушеному забою.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблема сучасного обліку поточних біологічних активів уже тривалий час перебуває в зоні особливої уваги українських вчених, серед яких: С. Голов, М. Дем'яненко, В. Жук, І. Костирко, В. Моссаковський, М. Огійчук, Л. Сук та ін. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності.

Проте організаційні аспекти обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах залишаються дискусійними.

Цілі статті. Метою статті є дослідження економічної сутності та

особливостей обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах в умовах ринку.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сільськогосподарське виробництво складається з двох відносно самостійних галузей – рослинництва та тваринництва, що зумовлює складності організації бухгалтерського обліку і контролю.

Після прийняття 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» [2] Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності.

Також, були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [3].

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 й відгодівлі [8].

Поточні біологічні активи тваринництва – це тварини, які в процесі поточних біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців.

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові

біологічні активи тваринництва – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо [5].

Приплід сільськогосподарських тварин з моменту народження визнається поточними біологічними активами та оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (молодняк ВРХ на вирощуванні, молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк кіз 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 статевих-вікових (технологічних) груп.

Питання оцінки є основною і найбільш гострою проблемою при обліку поточних біологічних активів, адже в умовах ринкової економіки існують реальні труднощі, пов'язані з визначенням справедливої вартості на основі ринкової ціни. При 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 оцінки активів підприємства сприяє реальному відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз фінансового стану і платоспроможності суб'єктів господарювання.

Інформація про реальну вартість активів сільськогосподарських підприємств потрібна, перш за все, їх кредиторам та інвесторам для оцінки своїх ризиків. Єдині підходи до відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств.

Враховуючи ці позитивні сторони справедливої вартості порівняно з фактичною собівартістю, багато країн з розвинутою економікою використовували її для оцінки продуктивних тварин, сільськогосподарської продукції при складанні фінансової звітності, ще до введення в дію міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» у 2003 р.

За відсутності активного ринку їх справедлива вартість визначається: 1) за останньою ринковою ціною операції з такими активами; 2) за ринковими цінами на подібні активи; 3) за додатковими

показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи тваринництва.

Оцінюючи біологічні активи, варто врахувати, що їх відображають у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо [7].

Для визначення справедливої вартості поточних біологічних активів підприємство може створити спеціально призначену для цього комісію, до складу якої повинні бути включені відповідні фахівці. Комісія своїми рішеннями визначає справедливу вартість поточних біологічних активів або неможливість такої оцінки і такі рішення є підставою працівникам бухгалтерії оцінювати поточні біологічні активи в обліку та звітності [1].

Оприбуткування поточних біологічних активів тваринництва відбувається за дебетом рахунка 21 "Поточні біологічні активи", а за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою якістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу.

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварин на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, в наслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [6, с.105].

На прикладі СТЗОВ «Дружба» Ковельського району, було здійснено порівняльний аналіз документів, що застосовуються для обліку поточних біологічних активів тваринництва, відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів (затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73) [4]. Результати цього порівняльного аналізу знайшли відображення в табл. 1.

Отже, в СТЗОВ «Дружба» використовуються майже всі передбачені основні уніфіковані форми первинних документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва.

Вважаємо за доцільне, деякі разові первинні документи слід переробити так, щоб їх можна було використовувати протягом місяця як накопичувальні (наприклад Акт на оприбуткування приплоду тварин).

Використання всіх типових первинних документів в повній мірі забезпечить повноту обліку поточних біологічних активів та підвищить контрольні функції облікового процесу.

Слід зазначити, що рівень забезпеченості сільськогосподарських підприємств Ковельського району типовими формами первинних документів та реєстрів обліку є незадовільним (через брак коштів).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва у СТзОВ «Дружба» Ковельського району Волинської області

Документ	Термін зберігання (роки)	Застосування	
		За нормативом	На підприємстві
1. Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. №ПБАСГ-3)	3	+	+
2. Відомість зважування тварин (ф. №ПБАСГ-10)	3	+	-
3. Розрахунок визначення приросту (ф. №ПБАСГ-11)	3	+	+
4. Звіт про рух тварин і птиці на фермі (ф. №ПБАСГ-13)	3	+	+
5. Акт на переведення тварин з групи в групу (ф. №ПБАСГ-9)	3	+	+
6. Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. №ПБАСГ-6)	3	+	+

Водночас, слід застосовувати у сільськогосподарських підприємствах всі типові форми реєстрів обліку, які затверджені наказом Мінагрополітики України від 04.06.2009 р. №390. А синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва вести у Журналі-ордері

(форма №8 с.-г.) у відомості (ф. № 8.2 с.-г.) здійснювати аналітичний облік поточних біологічних активів тваринництва [9].

Встановлено, що на зміну справедливої вартості молодняка тварин у порівнянні з оцінкою в момент оприбуткування, впливатимуть два фактори: зміна ваги та інших якісних характеристик і кон'юнктура цін на активному ринку. На нашу думку, документальним підтвердженням справедливої вартості додаткових біологічних активів тваринництва (молодняк на відгодівлі) на звітну дату можуть слугувати Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11) або Бухгалтерська довідка (табл. 2).

Таблиця 2

Бухгалтерська довідка № _____ визначення справедливої вартості							
Структурний підрозділ	ППП працівника, за яким закріплені тварини	Облікова група тварин	Справедлива вартість на _____ (дата попередньої оцінки), грн.	Справедлива вартість на _____ грн.	Зміна справедливої вартості, грн.	Кореспонденція рахунків	
						дебет	кредит
Всього:							
Метод визначення справедливої вартості							

Використання того чи іншого документа залежить від методу визначення справедливої вартості. У разі, якщо оцінка молодняка здійснювалася на основі вартості однієї голови на активному ринку, то доцільно застосовувати Бухгалтерську довідку. Якщо ж справедлива вартість визначається на основі додаткових показників, а саме – вартості продукції, отриманої від тварин у разі їх реалізації (метод, який найчастіше застосовується у СТЗОВ «Дружба» і є найбільш, на нашу думку доцільний), то зручніше застосовувати Розрахунок визначення приросту.

Отже, основними завданнями організації обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах є:

- постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність поголів'я тварин;
- своєчасне та правильне оформлення документів за операціями та забезпечення достовірних даних про всі зміни;
- контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху;
- правильне обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні та вибутті;
- визначення справедливої вартості поточних біологічних активів.

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.

Удосконалення форм первинних документів, що застосовуються у тваринництві, повинне проходити шляхом поєднання накопиченого передового досвіду, застосування діючих форм первинного обліку з їх подальшим удосконаленням шляхом впровадження 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 повинні забезпечувати нагальні потреби керівників, власників, інвесторів та 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.

1. Гончаренко Н. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахування цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С.40–45.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/artide/main?artid=92410&cat_id=9240

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. Режим доступу: –<http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable-article?art-id=66835>.
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73. www.nau.kiev.ua.
5. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 38–48.
6. Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.]; за ред. Жука В.М. – К.: Вид-тво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007.– 368с.
7. 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.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” // Затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 103–106.
9. Харитонова А. Облік поточних біологічних активів тваринництва / А. Харитонова // Баланс-агро всеукраїнська бухгалтерська газета. – 2007. – №11. – С. 23–26.