

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 658.15

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

**Ю.Ю. Миронова, кандидат економічних наук. Ю.О. Смилова.**  
**Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка**

© *Миронова, Ю.Ю., 2015.*

© *Смилова, Ю.О., 2015.*

*Статтю отримано редакцією 13.01.2015 р.*

**Вступ.** 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 й 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.

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір обумовлює необхідність подальшого вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку сільського господарства з метою створення належної інформаційної системи, адекватної потребам відкритої ринкової економіки. Виокремлення біологічних активів в окрему обліково-аналітичну групу й упровадження принципово нового порядку організації їх бухгалтерського обліку обумовили актуальність цього дослідження, оскільки виникає необхідність внесення суттєвих змін в організацію всіх етапів облікового процесу на підприємствах агропромислового напрямку. Це стосується вдосконалення первинного, аналітичного і синтетичного обліку з урахуванням тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку та вимог управління до якості облікової інформації в сучасних умовах функціонування сільського господарства [10].

**Огляд останніх джерел досліджень і публікацій.** У результаті огляду сучасних наукових видань встановлено, що дослідженням процесу бухгалтерського обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва вчені присвятили поодинокі наукові праці, в яких розглядаються окремі його аспекти.

Вирішенню сучасних проблемних питань бухгалтерського обліку поточних біологічних активів у цілому на підприємствах сільського господарства присвятили роботи такі вітчизняні науковці: М.Ф. Огійчук [7], Р.Д. Андрушко [8], В.Б. Моссаковський [9] та Д.Л. Кузьмін [10]. Зокрема, у наукових роботах зазначених учених розглядаються питання організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів щодо нагромадження, групування, систематизації та аналізу зведеної інформації про господарські операції з надходження, руху й вибуття таких активів у процесі господарської діяльності з метою прийняття обґрунтованих і вчасних управлінських рішень.

Проблемні питання щодо організації та методики проведення контролю за операціями з поточними біологічними активами тваринництва на сільськогосподарських підприємствах висвітлено у працях таких вітчизняних науковців: І.І. Плахтій [11], О.В. Остапчук [12] і О.П. Клименка [13].

**Постановка завдання.** Завдання полягає в дослідженні особливостей та проблемних питань в організації обліку й контролю поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах сільського господарства та визначенні напрямів удосконалення обліку й контролю таких об'єктів.

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

Згідно з нормами [1], 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 [1]. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, що утримується або вирощується на підприємстві.

Відповідно до нормативного документа [3], біологічний актив визнається активом, якщо виконуються такі умови:

- 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].

Згідно з нормами [1] 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 [1].

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 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 статевовікових (технологічних) груп.

Питання оцінювання 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. 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 можливість об'єктивніше аналізувати фінансовий стан і платоспроможність суб'єктів господарювання. Інформація про реальну вартість активів сільськогосподарських підприємств потрібна перш за все їх кредиторам та інвесторам для оцінювання своїх ризиків. Єдині підходи до відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств.

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

- 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 виразах [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 такого оцінювання, і такі рішення є підставою працівникам бухгалтерії оцінювати поточні біологічні активи в обліку та звітності [4].

Оприбуткування поточних біологічних активів тваринництва відбувається за дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи», а за кредитом цього рахунка відображають вибуття таких об'єктів 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, оцінених за справедливою якістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

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, внаслідок чого їх оцінено відповідно до нормативного документа [5].

Нормами [1, 3] внесено зміни щодо обліку тварин у сільському господарстві, однак не приділено значної уваги методиці контролю за їх рухом на підприємстві.

У процесі цього дослідження встановлено, що на сьогодні на законодавчому рівні не затверджено методичних рекомендацій щодо контролю біологічних активів на підприємствах аграрного комплексу. У результаті контролюючі органи зобов'язані застосовувати загальні нормативно-правові акти при організації та використанні методики ведення контролю наявності й руху поточних біологічних активів. У зв'язку із цим, контролюючим органам при здійсненні контролю операцій з поточними біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах рекомендовано врахувати такі особливості обліку цього виду активів:

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

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

За 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 будуть входити обов'язки щодо виконання заходів із збереження майна підприємства від знищення, розкрадання тощо.

Метою здійснення внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності й результативності відповідно до завдань; достовірності фінансової, статистичної та управлінської звітності; виконання встановлених законодавством і керівництвом норм та правил; належний захист активів від втрат [11].

Основними завданнями організації контролю поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах є:

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

Об'єктами контролю біологічних активів є групи біологічних активів, їх первісна і справедлива вартість, правильність документального оформлення операцій з біологічними активами, достовірність аналітичного та синтетичного обліку, реальність відображення вартості біологічних активів у фінансовій звітності і накопиченої амортизації (за довгостроковими активами), економічних показників використання біологічних активів, організація обліку та стану внутрішнього контролю біологічних активів підприємства.

Джерелами інформації для контролю поточних біологічних активів тваринництва є: наказ про облікову політику підприємства; розпорядчі документи керівника підприємства з руху біологічних активів (наказ, розпорядження, акт, службова записка); статут; первинні документи й облікові реєстри з обліку біологічних активів; акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, яка узагальнює результати контролю; Головна книга; звітність підприємства: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2) – у частині результатів від ліквідації, продажу біологічних активів, Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); страхові поліси і т. п.

Основними процедурами при перевірці обліку поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах аграрного комплексу є: перевірка наявності поточних біологічних активів тваринництва, перевірка записів і документів, спостереження за процесом інвентаризації, відображенням інформації з руху даних біологічних активів; опитування співробітників підприємства і третіх осіб з питань відображення в обліку поточних біологічних активів тваринництва, розрахунки шляхом перевірки арифметичних дій у документах і записах, самостійне виконання інвентаризації та інших контрольних процедур, аналіз збереження і використання даних об'єктів обліку.

Основними методичними прийомами в процесі контролю поточних біологічних активів тваринництва мають бути: інвентаризація, обстеження, спостереження, дослідження документів, формальна, логічна, експертна, зустрічна, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, хронологічний аналіз господарських операцій, опитування, оцінювання документів за даними кореспондуючих рахунків, статистичні розрахунки, економічний аналіз тощо.

**Висновки.** Отже, при формуванні ефективної системи внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва, адміністрація аграрного підприємства повинна забезпечити:

1) створення служби внутрішнього контролю, до компетенції якої будуть входити обов'язки стосовно проведення заходів щодо збереження даних об'єктів обліку від знищення, розкрадання тощо;

2) наявність достовірної обліково-аналітичної інформаційної системи, в котрій інформація буде оперативно формуватися й аналізуватися керівниками виробничих підрозділів, тому що вони безпосередньо беруть участь у виробничих процесах, пов'язаних з біологічними перетвореннями тварин.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

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](http://minfin.gov.ua/control/publish/artide/main?artid=92410&cat_id=9240).
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.uazakon.com/documents/date\\_bu/pg\\_gwcvwt/index](http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcvwt/index).
4. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: наказ Міністерства аграрної політики України №73 від 21.02.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=187927](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=187927).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/show/2bid17066.html>.
6. Костюк Д. Інвентаризація: порядок проведення та відображення в обліку / Д. Костюк // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 4 (353). – С. 14.
7. Огійчук М.Ф. Оцінка біологічних активів за національними та міжнародними стандартами / М.Ф. Огійчук // Вісник ХТУ. – 2010. – № 12. – С. 27 – 30.
8. Андрушко Р.Д. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва / Р.Д. Андрушко // Облік і фінанси. – 2013. – № 10. – С. 21 – 28.
9. Моссаковський В.Б. Облік біологічних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 38 – 48.
10. Кузьмін Д.Л. Актуальні проблеми обліку біологічних активів тваринництва / Д.Л. Кузьмін // Бухгалтерський облік. – 2011. – № 21. – С. 18 – 28.
11. Плахтій І.І. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості відображення в обліку / І.І. Плахтій // ННІ «Аграрна економіка». – 2013. – №13. – С. 6 – 12.
12. Остапчук О.В. Удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва / О.В. Остапчук // Електронне наукове фахове видання: Ефективна економіка. – 2012. – № 11.
13. Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / О.П. Клименко // «Облік і фінанси АПК». – 2012. – № 8. – С. 20 – 29.

УДК: 658.15

**Миронова Юлія Юрійвна**, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту. **Смылова Юлія Олександрівна**, студентка. Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка. **Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва**. Розглянуто сутність, особливості обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва на підприємствах агропромислового комплексу. Запропоновано напрями вдосконалення обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарських підприємствах.

**Ключові слова:** поточні біологічні активи, тваринництво, справедлива вартість, внутрішній контроль.

УДК: 658.15

**Миронова Юлия Юрьевна**, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры учета и аудита. **Смылова Юлия Александровна**, студентка. Полтавский национальный технический университет им. Ю. Кондратюка. **Особенности учета и контроля текущих биологических активов животноводства**. Рассмотрены сущность, особенности учета и контроля текущих биологических активов животноводства на предприятиях агропромышленного комплекса. Предложены направления совершенствования учета и контроля текущих биологических активов животноводства на сельскохозяйственных предприятиях.

**Ключевые слова:** текущие биологические активы, животноводство, справедливая стоимость, внутренний контроль.

UDC: 658.15

**Yu. Yu Mironova**, PhD, senior teacher, Department of Account and Audit. **Yu.O. Smyslova**, student of 4-EO group. Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Features of accounting and control of current biological assets livestock**. The essence, peculiarities of accounting and control of current biological assets livestock at agricultural enterprises are under study. Recommendations to improve accounting and control of current biological assets livestock on farms are given.

**Keywords:** current biological assets, livestock fair value, internal control.