

ГЛОБАЛЬНІ ТЕНДЕНЦІЇ ФОРМУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ВІВЧАРСТВІ

***ВДОВЕНКО Н.М., д.е.н, проф. завідувач кафедри глобальної
економіки***

***Національний університет біоресурсів і природокористування
України***

E-mail: nata0409@gmail.com

Анотація. У статті доведено, що біологічні активи тваринництва відіграють важливу роль в забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу аграрних підприємств. Обґрунтовано, що організація бухгалтерського обліку біологічних активів у вівчарстві є важливим напрямом удосконалення облікової системи в умовах глобальних трансформацій. Враховуючи зміни в методології бухгалтерського обліку, запропоновано сучасне бачення вирішення завдань обліку витрат на біологічні перетворення у вівчарстві з урахуванням глобальних тенденцій формування біологічних активів.

Ключові слова: *галузь, біологічний актив, глобалізація, аграрний сектор, вівчарство, методологія, тваринництво, бухгалтерський облік, стандарт.*

Актуальність. Вівчарство є однією з провідних галузей виробництва, яке має свої особливості, однією з яких є використання біологічних активів. Водночас функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати тенденції біологічних перетворень у вівчарстві. Щоб правильно і раціонально організувати облік необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів-фінансистів, які б досконало знали особливості діяльності підприємств галузі і облікової політики. Протягом останніх років в Україні прийнято низку нових нормативних документів (положень і методичних рекомендацій), уточнень до діючих та звернуто увагу на необхідність розробки і впровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Тому очевидно, що актуальним є і практичне запровадження обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції у вівчарстві оскільки на даний час всі ці моменти залишаються дискусійними.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у теоретичні і практичні дослідження розвитку вівчарства внесли вітчизняні вчені В.М. Туринський [2; 4; 7], В.М. Іовенко, П.І. Польська, О.Г. Антоненко [2], Л.С. Шелест [3]. Становленню обліку біологічних активів у тваринництві і зокрема у вівчарстві присвятили роботи Л.К. Сук [4; 9], Н.В. Гончаренко [8].

Мета. Метою статті є вивчення тенденцій щодо формування біологічних активів та ведення первинного обліку у вівчарстві в умовах адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до положень міжнародних стандартів та глобалізації економічних процесів.

Методи. У процесі наукового дослідження було використано як загальнонаукові, так і специфічні методи. Зокрема, групування – для визначення впливу різних чинників на формування біологічних активів та ведення первинного обліку у вівчарстві; системного аналізу – при аналізі можливостей адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до положень міжнародних стандартів.

Результати. В умовах сучасних глобальних трансформаційних процесів біологічним активом вважають тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Нові методологічні підходи до організації обліку передбачають: уточнення об'єктів обліку; застосування принципів оцінки поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції; удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації; формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів; удосконалення статистичної та бухгалтерської звітності. Вступ України до глобального економічного співробітництва об'єктивно зумовив необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних з адаптацією вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності до положень міжнародних стандартів.

Відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” до біологічних активів та сільськогосподарської продукції у вівчарстві віднесено: основне стадо овець, вовну, сперму, приплід, смушки, ягнят на час відлучення, молоко тощо. Продуктами переробки на які не поширюється П(С)БО 30 є пряжа, бринза, різноманітні сорти сиру, кисломолочні продукти, м'ясопродукти.

Враховуючи специфічні особливості галузі вівчарства, даний вид господарювання передбачає облік довгострокових і поточних біологічних активів, додаткових біологічних активів, сільськогосподарської продукції [5; 6].

Основне стадо овець належить до довгострокових біологічних активів. До основного стада належать продуктивні тварини (вівцематки, барани), які систематично надають сільськогосподарську продукцію

та/або додаткові біологічні активи. Сільськогосподарська продукція поділяється на основну (вовна основного стада овець), супутню (молоко від основного стада овець) та побічну (гній).

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів у вівчарстві є молодняк овець на вирощуванні. Не включаються до складу поточних біологічних активів вівчарства – вівцематки, барани-плідники, валахи. Раціональна організація ведення бухгалтерського обліку продукції вівчарства повинна забезпечувати контроль за виконанням планів кількісних (кількість голів тварин, що поставлені на відгодівлю, і кількість центнерів приросту ваги тварин) і якісних показників відгодівлі, сприяти виявленню та використанню резервів підвищення ефективності відгодівельних операцій. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічного перетворення біологічних активів вівчарства можуть бути види тварин (вівці) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (барани-плідники).

Вівцематки, барани-плідники, барани-пробники, валахи придбані в інших господарствах, племінних об'єднаннях тощо, оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур та за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених господарством для їх одержання. При придбанні племінних тварин заповнюється "Племінне свідоцтво". Відображення на рахунках цієї операції матиме такий вигляд:

1. Оплачено постачальнику за придбані вівцематки: Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" (12 000 грн). На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ: Дебет 641 "Розрахунки за податками" Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" (2 000 грн).

2. Оплачено рахунок транспортної організації: Дебет 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" (600 грн). На підставі податкової накладної відображено податковий кредит з ПДВ: Дебет 641 "Розрахунки за податками" Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" (100 грн).

3. Оприбутковано придбані вівцематки: Дебет 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" (10 000 грн).

4. Відображено витрати по доставці вівцематок в господарство: Дебет 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" (500 грн).

5. Придбаних тварин зараховано до довгострокових біологічних активів, про що складено відповідний акт: Дебет 163 "Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" Кредит 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів" (10 500 грн). У випадку одержання кредиту для придбання,

наприклад баранів-плідників, витрати по сплаті відсотків за банківський кредит до вартості придбаних довгострокових біологічних активів не включаються і в обліку відображаються: Дебет 311 “Поточні рахунки в національній валюті” Кредит 601 “Короткострокові кредити банків у національній валюті” – на суму одержаного короткострокового кредиту в банку для придбання баранів-плідників; Дебет 951 “Відсотки за кредит” Кредит 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – нараховані відсотки за користування короткостроковим кредитом.

Тварини, що надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як їх частина пайової участі, обліковується на підставі рахунків-фактур і “Товарно-транспортних накладних на відпуск-прийом тварин і птиці” (спеціалізована форма № 1 с.-г.). Первісна вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал.

Витрати на доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням безоплатно отриманих та одержаних як внесок до статутного капіталу біологічних активів до стану, у якому вони придатні для використання, відображаються в обліку капітальних інвестицій.

Об'єкт довгострокових біологічних активів вилучається зі складу активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок реалізації, безоплатної передачі як внесок до статутного капіталу інших господарств, падежу тварин або вибракування продуктивних тварин з основного стада.

При формуванні чи переведенні тварин до основного стада складають “Акт № __ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)” (форма № ДБАСГ-2). Акт заповнює зоотехнік (завідувач фермою, бригадир) у день переведення тварин. Документ підписують також працівники, які передали і які прийняли тварин на подальше утримання. Належним чином оформлені Акти підписує керівник структурного підрозділу, завідувач фермою підприємства та використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) та для зоотехнічного обліку. В кінці місяця Акти разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають до бухгалтерії господарства, де їх використовують для відображення операцій щодо руху тварин в реєстрах бухгалтерського обліку:

Бухгалтерські проводки по операції будуть такими:

1. Молодняк овець переведено в основне стадо: Дебет 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” Кредит 21 “Поточні біологічні активи” (110 000 грн).

2. Зараховано тварин до складу довгострокових біологічних активів:

Дебет 163 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю” Кредит 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” (110 000 грн).

При отриманні приплоду (ягнят) необхідно дотримуватись встановленого порядку його документального оформлення і оцінки з метою оприбуткування і визначення матеріально відповідальних осіб за подальше зберігання поголів'я тварин. Приплід з моменту народження визнається поточним біологічним активом та оприбутковується за справедливою вартістю. Підходи до оцінки приплоду можуть бути наступними (табл. 1).

2. Порядок оприбуткування приплоду у вівчарстві та його оцінка

Вид тварин	Назва і форма документу	Час складання документу	Порядок оцінки
			1. Визначення справедливої вартості
Ягнята	“Акт на оприбуткування приплоду тварин” (форма № ПБАСГ-3)	В день окоту	За справедливою вартістю голови приплоду 2. При неможливості визначення справедливої вартості За плановою собівартістю голови приплоду (в кінці року роблять до оцінку до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основного стада романівської породи, 15 % каракульської та 10 % витрат усіх інших порід *

На підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у вказаному вище розмірі) загальної суми витрат. Первісне визнання приплоду тварин, які оцінюються за трансфертною ціною в обліку відображається записом: Дебет 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю” Кредит 23 “Виробництво”. Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається із собівартості приплоду і витрат на приріст їх живої маси до відлучення. Отже, первісне визнання продукції вівчарства відображається в обліку в тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Оприбуткування вовни основного стада овець, молока, смушок, сперми в обліку здійснюється за дебетом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” та кредитом рахунку 23 “Виробництво”. Основним документом з обліку надходження вовни є “Акт настригу і прийняття вовни” (спеціалізована форма № 115). Акт складається щоденно на підставі “Щоденника надходження і відправлення вовни на заготівельні пункти” (форма № 115). В бухгалтерському обліку вовна оприбутковується в натуральній масі. Відправлення вовни на фабрики і заготівельні пункти оформляють Товарно-транспортну накладну на відправку-прийняття вовни (форма

№1-сг (вовна)). Відпуск сільськогосподарської продукції іншим (крім заготівельних і переробних) підприємствам оформляють Накладною на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №М-20) або типовою формою Товарно-транспортної накладної (форма № 1-ТН).

Галузь вівчарства має особливість, що одержану продукцію не тільки реалізують на сторону, а й у значній кількості споживають в середині підприємства для повторення процесу виробництва і передають на переробку. При використанні продукції вівчарства всередині підприємства важливо вибрати відповідний метод її оцінки. Підхід має бути таким, щоб він відповідав правилам ведення бухгалтерського обліку і вимогам сучасних підходів глобальної економіки.

Вивчені питання переробки вівчарської продукції на власних переробних потужностях чи на давальницьких умовах висвітлюють, що оприбуткування продукції з переробки здійснюється виходячи із фактичних витрат на її переробку та вартості сировини. Собівартість продукції виробництв, що здійснюють переробку лише власної продукції, розраховують діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції. Якщо здійснюють одночасно переробку власної і давальницької сировини, то собівартість продукції визначають таким чином:

КРОК 1. Обчислюють собівартість переробки одиниці сировини (виконаної роботи) шляхом ділення витрат по переробці (без вартості сировини) на кількість переробленої сировини (власної і давальницької).

КРОК 2. Обчислюють собівартість продукції шляхом ділення витрат (витрати по переробці, вираховують множенням собівартості одиниці переробки на кількість переробленої власної сировини, плюс вартість сировини) на кількість одержаної з переробки власної готової продукції.

Продукцію, передану для переробки, оцінюють за справедливою вартістю, визначеною під час первісного визнання цієї продукції.

Висновки і перспективи. Таким чином, проведені дослідження дають можливість зробити висновки, певні узагальнення та намітити шляхи вирішення актуальних проблем та завдань обліку біологічних активів у вівчарстві:

1. Оскільки біологічні активи тваринництва відіграють велику роль в забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їх бухгалтерського обліку є важливим напрямом удосконалення облікової системи в умовах глобальних трансформацій.

2. Враховуючи зміни в методології бухгалтерського обліку, важливим його завданням є облік витрат на біологічні перетворення. Через специфіку галузі вівчарства, облік витрат пропонується вести за такими статтями витрат: корми, засоби захисту тварин (біопрепарати, медикаменти тощо), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на

утримання основних засобів, інші витрати (включають страхові платежі зі страхування будівель і споруд, довгострокових біологічних активів вівчарства, частину вартості літніх таборів для тварин), непродуктивні витрати (в обліку), загальновиробничі витрати. Витрати на утримання стригального пункту, стриження овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться безпосередньо на собівартість вовни.

Список використаних джерел

1. Сук, Л. К. Облік витрат у тваринництві [Текст] / Л. К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2015. – № 3. – С. 35–40.
2. Вівчарство України [Текст] : підр. / за ред. В. П. Бурката. – К.: Аграрна наука, 2006. – 614 с.
3. Шелест, Л.С. Управління галуззю вівчарства на основі витратно-цінового механізму [Текст] / Шелест Л.С. // Науковий вісник “Асканія-Нова”. – Вип. 1. – 2008. – С. 245–253.
4. Туринський, В.М. Вівчарство України, як воно є [Текст] / Туринський В.М. // Ефективне тваринництво. – 2007. – № 2. – С. 30–32.
5. Лист Міністерства аграрної політики України від 19.01.2004 “Про Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах”.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.
7. Туринський, В. М. Формирование конкурентоспособной отрасли овцеводства Украины в условиях рыночных отношений [Текст] / В. М. Туринський // Вівчарство УААН. – К. : Аграрна наука, 1998. Вип. 30. – С. 1044.
8. Гончаренко, Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві [Текст] // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11. – 12.
9. Сук, Л. Облік реалізації біологічних активів [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 10. – С. 6–13.

References

1. Suk, L.K. (2015). Oblik vytrat u tvarynnytstvi. Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi, ,3, 35-40.
2. Burkat, V. P. (2006). Vivcharstvo Ukrayiny. Kyiv: Agrarna nauka, 614.
3. Shelest, L.S. (2008). Upravlinnia haluzziu vivcharstva na osnovi vytratno-tsinovoho mekhanizmu. Naukovyi visnyk “Askaniia-Nova”, 1, 245–253.
4. Turynskiy, V.M. (2007). Vivcharstvo Ukrayiny, yak vono ye. Efektyvne tvarynnytstvo, 2, 30–32.
5. Lyst Ministerstva ahrarnoi polityky Ukrainy vid 19.01.2004 “Pro Metodychni rekomendatsii po zastosuvanniu form dokumentiv pervynnoho obliku na silskohospodarskykh pidprijemstvakh”.

6. Methodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv, zatverdzeni nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.12.2006 № 1315.

7. Turins'kij, V. M. (1998). Formirovanie konkurentosposobnoj otrasli ovcevodstva Ukrainy v uslovijah rynochnyh otnoshenij. Vivcharstvo UAAN, 30, 1044.

8. Honcharenko, N.V. (2007). Orhanizatsiia pervynnoho obliku biolohichnykh aktyviv u tvarynnytstvi. Oblik i finansu APK, 11, 12.

9. Suk, L.K., Suk, P.L. (2015). Oblik realizatsii biolohichnykh aktyviv Bukhhalterskyi oblik i audyt, 10, 6–13.

ГЛОБАЛЬНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ ФОРМИРОВАНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ОВЦЕВОДСТВЕ

Вдовенко Н.М.

Аннотация. В статье показано, что биологические активы животноводства играют важную роль в обеспечении продовольственной безопасности страны и производственного процесса аграрных предприятий. Обосновано, что организация бухгалтерского учета биологических активов в овцеводстве является важным направлением совершенствования учетной системы в условиях глобальных трансформаций. Учитывая изменения в методологии бухгалтерского учета, предложено современное видение решения задач учета затрат на биологические преобразования в овцеводстве с учетом глобальных тенденций формирования биологических активов.

Ключевые слова: *отрасль, биологический актив, глобализация, аграрный сектор, овцеводство, методология, животноводство, бухгалтерский учет, стандарт.*

GLOBAL TRENDS IN FORMING OF BIOLOGICAL ASSETS IN SHEEP-BREEDING

Vdovenko N.M.

Abstract. The article proved that biological assets are livestock play an important role in ensuring food security and production processes of agricultural enterprises. The organization of accounting of biological assets in sheep is an important area of improving the accounting system under global transformations is proved. Due to changes in accounting methodology proposed modern vision of solving problems of cost accounting for biological conversion in sheep given global trends in the formation of biological assets.

Key words: *industry, biological asset, globalization, agriculture, sheep, methodology, animal husbandry, accounting, standard.*