

УДК 657.42:631.1

ДЕРІЙ В. А.,

доктор економічних наук, доцент

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ

***Анотація.** В статті висловлено погляд автора на проблеми обліку, контролю і аналізу в системі управління біологічними активами. Зокрема йдеться про проблеми класифікації, оцінки, документування та відображення цих активів на рахунках бухгалтерського обліку, амортизації та зносу, обліку витрат на біологічні перетворення і калькулювання собівартості продукції, фінансових результатів. Запропоновано до наявних класифікаційних ознак біологічних активів можна додати сім нових, надати перевагу прямолінійному методу нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи. Методику контролю біологічних активів потрібно деталізувати на рівні підгалузей рослинництва та тваринництва. До переліку напрямків удосконалення контролю за біологічними активами слід було б додати контроль за наявністю і рухом біологічних активів, витратами, доходами, фінансовими результатами, державними грантами. Аналіз біологічних активів доцільно проводити в одинадцяти відповідних напрямках.*

***Ключові слова і фрази:** облік, контроль, аналіз, система управління, біологічні активи, підприємств.*

***Annotation.** The author's view on the accounting, control and analysis problems of biological assets in the management have been expressed. In particular, there have been considered problems of classification, evaluation, documentation and reflection these assets on accounts, amortization and depreciation, cost accounting for biological conversion and costs production, financial results (income, losses). Proposed to the existing biological assets classifications add new seven features, preferred straight-line method of depreciation on long-term biological assets. Detailed control methods for biological assets at the level of plant and livestock sub-sectors. To the list of improving biological assets control should have been added control for the presence and movement of biological assets, expenses, revenues, financial results, government grants. Analysis of biological assets have been appropriated to conduct in eleven appropriate directions.*

***Keywords:** accounting, control, analysis, management system, biological assets, enterprises.*

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. В системі управління біологічними активами важлива роль відводиться питанням обліку, контролю й аналізу. Кожен із них трьох виступає як функція управління, без якої система управління сільськогосподарським підприємством не може успішно функціонувати. Управляти біологічними активами не просто, адже йдеться про живі організми рослинного або тваринного походження, на які суттєво впливають природно-кліматичні умови, біологічні чинники, а також діяльність людини, котра своєю працею активно сприяє розвитку таких активів. Звідси, тема дослідження є актуальною і заслугоує на розвиток та поглиблення.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідженню проблем обліку, контролю й аналізу біологічних активів присвятили свої наукові праці вчені-економісти В. М. Жук, А. В. Кравцова, Н. П. Кузик, Б. В. Мельничук, В. В.

Михальська, О. А. Сарапіна, Л. К. Сук, Л. П. Черевко, В. О. Шевчук, О. В. Яненко та інші.

Метою роботи є з'ясування проблем обліку, контролю і аналізу в системі управління біологічними активами та висловлення думок, пропозицій автора щодо таких активів і їхніх обліку, контролю й аналізу, як окремих функцій управління.

Викладення основного матеріалу дослідження із обґрунтуванням одержаних наукових результатів. Розпочинаючи дослідження питань обліку, контролю й аналізу біологічних активів, доцільно з'ясувати проблеми, що мають з ними зв'язок. Так, В. О. Шевчук стверджує, що серед сфер живого, неживого і розумного визначальною слід вважати сферу живого. З огляду на її значущість для життєдіяльності людей цю сферу слід трактувати як пріоритетний об'єкт обліку, контролю та аналізу. Першочергового розгляду в цій, як і в інших сферах, заслуговують активи [14, с. 67].

О. В. Яненко, Л. П. Черевко наводять 15 проблемних питань, пов'язаних з біологічними активами. Перші місця (за кількістю наукових публікацій) серед таких питань зайняли: 1) оцінка біологічних активів; 2) визначення фінансових результатів; 3) класифікація біологічних активів; 4) відображення операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку; 5) облік витрат на біологічні перетворення та калькулювання собівартості продукції; 6) документування господарських операцій з біологічними активами; 7) облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів [14, с. 237].

Звідси, можна зробити висновок, що в дослідженні обліку, контролю та аналізу біологічних активів слід зосередитись на наступному: оцінка, фінансові результати, класифікація, рахунки, витрати, калькуляція, документування, амортизація (знос).

Основними нормативно-правовими актами, що пов'язані з бухгалтерським обліком біологічних активів, є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [5], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [6], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [10].

Облік біологічних активів

Оцінка біологічних активів. Порядок визнання та оцінки в бухгалтерського обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» досить складний і відповідальний. Зважаючи на це, М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко в табличному варіанті виокремили такі їх розділи (в дужках кількість критеріїв у відповідному розділі): I. Первісне визнання біологічними активами (3). II. Первісне визнання сільськогосподарської продукції (3). III. Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів при первісному визнанні (6). IV. Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів на дату балансу (10). V. Оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні (7). VI. Оцінка сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів на складі (5) [2, с. 422-425].

Запропонована цими авторами таблиця дуже зручна і цінна, на наш погляд, для практикуючих бухгалтерів, адже дає змогу значно пришвидшити встановлення відповідного критерію для ухвалення обґрунтованого управлінського рішення щодо певної групи біологічних активів або сільськогосподарської продукції.

Фінансові результати. Фінансові результати, що пов'язані сільськогосподарською продукцією та біологічними активами, можуть бути отримані від: а) первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів; б) реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів як запасів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю; в) зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю. У двох останніх випадках, зі справедливої вартості вираховують очікувані витрати на місці продажу [6].

Класифікація біологічних активів. Л. К. Сук, П. Л. Сук пропонують уточнити класифікацію біологічних активів, знайшовши в ній місце активу «Рослини» [12].

О. А. Сарапіна пропонує класифікацію довгострокових біологічних активів здійснювати з виділенням таких ознак: за здатністю приносити економічну вигоду на дату балансу; за способом використання у виробничому процесі; за методом оцінювання; за правом власності [11].

Вважаємо, що до цих класифікаційних ознак біологічних активів можна додати ще такі: 1) за відношенням до призначення біологічних активів (основні і додаткові біологічні активи); 2) за місцем їх перебування (на певній земельній ділянці та складі); 3) за походженням (придбані підприємством і створені у підприємстві); 4) за величиною вартості (дорого-, середньо- та маловартісні); 5) за фактом визнання (визнані, невизнані); 6) за часом придбання (створення) (придбані (створені) у звітному періоді, в минулих періодах); 7) за відношенням до браку (браковані, небраковані).

Біологічні активи на рахунках бухгалтерського обліку. В. М. Жук пише: «Ідентифікація нових об'єктів обліку сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 ґрунтується на основі біологічної метафори в економічній науці. Головним аспектом змін аналітичного обліку сільськогосподарської діяльності є введення нових об'єктів обліку – «біологічних активів». Останні являють собою живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання інших вигод. Відповідно біологічним активом може бути визнана будь-яка тварина або рослина на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська» [1, с. 385].

А. В. Кравцова відзначає, що у товарних господарства відкривають по основному стаду один аналітичний рахунок у розрізі структурних підрозділів, рахунки на інші галузі тваринництва [4, с. 139].

Інформаційні можливості щодо розкриття даних про біологічні активи, можна покращувати, за нашим переконанням, шляхом розширення номенклатури аналітичних рахунків, виходячи з управлінських потреб конкретного підприємства та вимог до звітності.

Облік витрат на біологічні перетворення і калькулювання собівартості продукції. Б. В. Мельничук пропонує розподіляти загальновиробничі витрати на об'єкти обліку не один раз у кінці року, а щомісячно. Крім того, що це забезпечить відображення достовірної інформації про фінансові результати у звітності. Це також, за твердженням цього автора, дасть більш повну інформацію про витрати здійснені на виробництво продукції а момент її вирощування та оприбуткування для потреб внутрішніх користувачів. Водночас, така ситуація дасть змогу ухвалювати оперативні і виважені рішення щодо процесу виробництва, визначення пріоритетів діяльності, цінової політики та інших питань [7].

Документування біологічних активів. Облік довгострокових біологічних активів ведуть у наступних формах первинних документах: «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію» (ф. № ДБАСГ-1), «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (ф. № ДБАСГ-2), «Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)» (ф. № ДБАСГ-3), «Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибракування тварин)» (ф. № ДБАСГ-4).

Форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів не 4, як з обліку довгострокових біологічних активів, а значно більше – аж 17, в тому числі: 2 – з обліку поточних біологічних активів рослинництва: «Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю» (ф. № ПБАСГ-1), «Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю)» (ф. № ПБАСГ-2). Документування операцій з обліку поточних біологічних активів тваринництва забезпечується формами №№ ПБАСГ-3 – ПБАСГ-17.

Облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів. Облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів здійснюється на підставі пп. 30, 33, 54-56 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [5], пп. 5.8-5.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [6], пп. 11, 29.2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [10].

В господарських операціях 12-14 додатку 2 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів виписана кореспонденція рахунків, пов'язана з амортизацією та зносом у довгострокових біологічних активів, що відображається на рахунку 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів». Дебет рахунку 134 кореспондує з кредитом рахунків 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», а за кредитом рахунку 134 – з дебетом 23 «Виробництво» [6].

Щодо методу нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи, то, на наш погляд, перевагу доцільно надати прямолінійному методу, адже нормативний термін використання таких активів можна завчасно передбачити і, відповідно, точно визначити суму амортизації. Тим більше, що в п. 145.1 Податкового кодексу України є група 16 – довгострокові біологічні активи, для якої мінімально допустимим троком корисного використання є 7 років [9, с. 70].

Контроль біологічних активів

Н. П. Кузик вважає, що розробити універсальну методику аудиту поточних біологічних активів неможливо. Послідовність, вибір і обґрунтування напрямків перевірки визначаються такими основними факторами, як форма власності та організаційно-правова форма підприємства; обсяги діяльності, чисельність працівників; система оподаткування; стан системи обліку і контролю підприємства, рівень його інформаційного забезпечення; рівень кваліфікації кадрів тощо. ... методику аудиту біологічних активів потрібно розглядати окремо по рослинницькій і тваринницькій галузях [3].

Зважаючи на думку, висловлену Н. П. Кузик щодо методики аудиту поточних біологічних активів, зауважимо, що методику контролю біологічних активів загалом (а не тільки поточних біологічних активів, і не лише аудиторського контролю) потрібно розглядати окремо по рослинницькій і тваринницькій галузях, проте, на нашу думку, цього недостатньо, адже необхідно таку методику деталізувати на рівні підгалузей рослинництва (зерновиробництво, буряківництво та інші технічні культури, кормовиробництво, картоплярство, овочівництво, виноградарство, садівництво, квіткарництво, лісівництво, розсадництво) та тваринництва (скотарство, свинарство, вівчарство, козівництво, рибництво, птахівництво, конярство, кролівництво, звірівництво, бджолівництво, шовківництво).

В. В. Михальська в системі організації внутрішньогосподарського контролю матеріальних витрат вказує на 6 стадій: виокремлення об'єктів та визначення суб'єктів контролю витрат; визначення існуючих нормативів із врахуванням низки важливих технологічних і організаційних факторів; оперативне, об'єктивне, достовірне та повне інформаційне забезпечення; визначення фактичних витрат в процесі здійснення технологічних операцій; порівняння фактичних і нормативних витрат; оформлення результатів контролю у вигляді акту про дотримання та виконання бюджету матеріальних витрат [8, с. 185-187].

З переліком таких стадій, в основному, варто погодитись, хоч з іншого боку, їх можна звести до трьох класичних: початкова, основна і завершальна. В рамках кожної із стадій у даному випадку логічно виокремити підстадії.

Ця ж автор вважає надалі дослідження потрібно спрямувати на розробку організації та методики контролю операцій, пов'язаних із оцінкою біологічних активів, введенням в експлуатацію, нарахуванням амортизації та її списанням з метою розробки інтегрованої системи контролю [8, с. 187].

До наведеного В. В. Михальською переліку напрямків удосконалення контролю за біологічними активами слід було б додати контроль за наявністю і рухом біологічних активів, витратами, доходами, фінансовими результатами, державними грантами.

Аналіз біологічних активів

Аналіз біологічних активів, на наш погляд, доцільно проводити у таких напрямках: 1) динаміка і структура земельних площ, зайнятих під біологічними активами за 3-5 звітних періодів; 2) структура земельних площ, зайнятих під довгостроковими біологічними активами за видами та групами за звітний період; 3) структура земельних площ, зайнятих під поточними біологічними активами за видами та групами за звітний період; 4) витрати на довгострокові біологічні активи; 5) витрати на поточні біологічні активи; 6) доходи від довгострокових біологічних активів; 7) доходи від поточних біологічних активів; 8) прибутки (збитки) від довгострокових біологічних активів; 9) прибутки (збитки) від поточних біологічних активів; 10) рівень рентабельності (збитковості) довгострокових біологічних активів; 11) рівень рентабельності (збитковості) поточних біологічних активів.

Висновки та перспективи подальших наукових досліджень.

Облік, контроль і аналіз важливі та нічим незамінні функції в системі управління біологічними активами. Облік забезпечує безперервний інформаційний потік про стан біологічних активів та зміни у ньому. В процесі контролю відбувається встановлення відхилень від заданих для таких активів параметрів. Аналіз дає змогу виявити склад, динаміку, структуру біологічних активів, а також основні позитивні та негативні чинники, що на них впливають і за їхньою допомогою виявити резерви кількісного й якісного

поліпшення цього виду активів. В статті висловлені відповідні думки автора і пропозиції щодо поліпшення обліку, контролю й аналізу біологічних активів. В наступних наукових дослідженнях необхідно більше уваги приділити проблемі усунення протиріч між окремими положеннями різних вітчизняних і міжнародних нормативно-правових актів, в тому числі П(С)БО, МСБО, МСФЗ щодо біологічних активів; детальнішому висвітленню питання вибору та застосування методу нарахування амортизації (зносу) на ці активи за їх видами, типами, групами і сортами; галузевому обліку, контролю й аналізу біологічних активів; обліку і аналізу в малих підприємствах, фермерських та селянських господарствах тощо.

Список використаних джерел та літератури:

1. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [моногр.] / В. М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
2. Корінько М. Д. Оцінка в бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: [моногр.] / М. Д. Корінько, Г. Б. Тітаренко. – К.: ТОВ «Клякса», 2009. – 472 с.
3. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1174/35>
4. Кравцова А. В. Оцінка та облік тваринницької продукції в сільському господарстві / А. В. Кравцова // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 135-140.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Vuhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO_41_01012014.pdf
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів / Затвержені наказом Міністерства фінансів України від 18 травня 2001 р. № 132. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=66856
7. Мельничук Б. В. Удосконалення обліку витрат у рослинництві / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/3_Melnyc.pdf
8. Михальська В. В. Внутрішньогосподарський контроль матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва / В. В. Михальська // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Вип. 6. – Ч. 5. – 2014. – С. 43-49.
9. Податковий кодекс України / Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Спецвыпуск газеты «Аргументы недели». – Донецк: ООО «Издательский Дом «Зенит»», 2010. – 194 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» / Затвержене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 р. за № 1456 / 11736 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
11. Сарапіна О. А. Проблемні питання визнання та класифікації довгострокових біологічних активів / О. А. Сарапіна // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 82-85.
12. Сук Л. К. Облік біологічних перетворень / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 12. – С. 43-49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/307/35>
13. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – № 1. – С. 66-73.
14. Яненко О. В. Актуальність обліку біологічних активів в Україні / О. В. Яненко, Л. П. Черевко // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 66-73.