

АКТУАЛЬНІСТЬ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ

Проведено дослідження та систематизацію різних літературних джерел за ключовим словом "біологічні активи"

Постановка проблеми. Облік на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які, в першу чергу, пов'язані із технологією вирощування біологічних активів, продукції рослинництва та тваринництва, що є основою даної галузі народного господарства.

Виокремлення біологічних активів на підприємствах в обліково-економічну категорію є важливим етапом розвитку як національної системи бухгалтерського обліку, так і аграрного сектора. Розробка та впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи", який регулює облік лише активів сільського господарства, є актуальними й обґрунтованими.

Використання П(С)БО 30 "Біологічні активи" набуває все більшого поширення в Україні, однак запровадження даного стандарту на підприємстві є досі проблемним, що потребує вдосконалення. Однією з причин цього є недостатнє наукове дослідження та відсутність практичних роз'яснень щодо з

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Актуальність обраної тематики дослідження підтверджує зацікавленість нею науковців різних галузей науки. Питання обліку біологічних активів розглядали багато вітчизняних та зарубіжних вчених, вчені-економисти Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Олійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.М. Коцупатрий, Р.А. Честный, В.Г. Каченко, С.В. Додонов, М.В. Додонova, Т.С. Метересова, Р.Р. Газизов, О.П. Скрипан, М.С. Палюк.

Мета дослідження. Аналіз дисертаційних робіт наукового ступеня кандидата та доктора економічних наук протягом 1991-2011р.з використанням методу дослідження, а також вивчення та систематизація проблемних питань

Таблиця 1. Проблемні питання біологічних активів, що виділяються в науково-практичних конференціях та збірниках наукових праць

№ з/п	Проблемне питання	Кількість авторів	Частка, %
1.	Поняття та визнання біологічних активів	3	2,55%
2.	Класифікація біологічних активів	17	14,40%
3.	Оцінка біологічних активів	36	30,50%
4.	Визначення фінансових результатів	26	22,03%
5.	Облікова політика щодо біологічних активів	1	0,85%
6.	Документування господарських операцій з біологічними активами	5	4,23%
7.	Відображення операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку	11	9,33%
8.	Облік витрат на біологічні перетворення та калькулювання собівартості продукції	6	5,09%
9.	Облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів	4	3,39%
10.	Облік біологічних активів в фермерських господарствах	4	3,39%
11.	Облік біологічних активів у зарубіжних країнах	1	0,85%
12.	Управлінський облік	0	0%
13.	Вплив впровадження П(С)БО 30 на коло платників ФСП	2	1,69%
14.	Комп'ютеризація обліку біологічних активів	1	0,85%
15.	Аудит біологічних активів	1	0,85%

Провівши аналіз табл.1 можна дійти висновку, що питання обліку біологічних активів приділена значна увага. Про це свідчить велика кількість досліджень. Переглядаючи результати групування бачимо, що такі проблемні питання, як оцінка біологічних активів, визначення фінансових результатів є досить актуальною на сьогоднішній день, а інші, такі як поняття та визначення біологічних активів, класифікація біологічних активів, комп'ютеризація обліку біологічних активів висвітлена неповністю.

Поряд з науковими позиціями на користь оцінки за справедливою вартістю, більшість науковців розглядають дану проблему з точки зору можливості її практичної реалізації.

На думку Голов С.Ф. зазначає, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [1, с. 23].

Скрипан М. вважає, що оцінка активів за ринковою вартістю буде мати велике значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України і стає пріоритетним напрямком розвитку бухгалтерського обліку в світі [2, с. 491].

обліку біологічних активів у різних літературних джерелах для визначення подальших напрямів удосконалення методики обліку біологічних активів у відповідності до вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" в сільськогосподарських підприємствах України.

Викладення основного матеріалу. Для поглибленого вивчення обліку операцій з біологічними активами необхідно дослідити та проаналізувати стан наукових досліджень стосовно даного питання. Нами було проведено аналіз матеріалів в наукових вісниках, збірниках наукових праць та матеріалах науково-практичних конференцій за 2006-2011 роки.

Серед проблем, які розглядалися, за останні п'ять років основними є такі питання: поняття та визнання біологічних активів, класифікація біологічних активів, оцінка, визначення фінансових результатів, облікова політика щодо біологічних активів, документування господарських операцій з біологічними активами, відображення операцій з біологічними активами на рахунках бухгалтерського обліку.

Найбільш розповсюдженими проблемами, як на сьогоднішній день трапляються: облік витрат на біологічні перетворення та калькулювання собівартості продукції, облік амортизації та зносу довгострокових біологічних активів, облік біологічних активів в фермерських господарствах, облік біологічних активів у зарубіжних країнах, вплив впровадження П(С)БО 30 на коло платників ФСП, комп'ютеризація обліку біологічних активів, аудит біологічних активів, дані результати узагальнено в таблиці 1.

Так, В.Д. Слободян зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як кількісних і якісних так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини і тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично [3, с. 8].

На думку Т.М. Сторожук, оцінка за ринковими цінами є слизький шлях, бо вони можуть часто мінятися і навіть остаточний баланс стає нестійким і умовним. Це пряме спотворення балансу, оскільки при такій оцінці в баланс вводиться прибуток, що дійсно не був одержаний, чи збитки, яких не потерпіли [4, с. 55].

З точки зору власника підприємства інформація про справедливу вартість виробленої продукції є суттєвою, оскільки він отримує відомості про те, за якою ціною можна реалізувати вироблений продукт на дату балансу. Але при цьому втрачається інформація про фактичні витрати,

пов'язані з виробництвом і є небезпека прийняти помилкові управлінські рішення [5, с. 28]. На думку Л.В. Гуцаленко в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можуть бути випадки коли неможливо здійснити надійну оцінку справедливої вартості біологічного активу. [6, с. 50]. В такій ситуації, на думку автора біологічний актив слід оцінювати за собівартістю за мінусом накопиченої амортизації і збитків від його знецінення. На випадок можливості оцінки біологічного активу за справедливою вартістю з достатнім ступенем надійності, підприємству необхідно перейти на оцінку за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [5, с. 51].

Кучеркова С.О. пропонує застосовувати П(С)БО 30 "Біологічні активи" не на всіх сільськогосподарських підприємствах, а лише на підприємствах, які підпадають під статус малих [7, с. 93].

Таблиця. 2. Кандидатські дисертації, в яких розглядалися проблеми обліку біологічних активів*

№ п/п	Автор	Тема кандидатської дисертації	Рік захисту
1.	Сук П.Л.	Облік витрат на виробництво продукції рослинництва	2001
2.	Погребняк М.Н.	Організація і методи управлінського обліку в рослинництві	2003
3.	Мотрук І.Н.	Управління продукційним процесом формування насіння кормових буряків у західному лісостепу України	2003
4.	Замула І.В.	Облік і контроль операцій з добривами у сільськогосподарських підприємствах: еколого-управлінський аспект	2004
5.	Людвенко Д.В.	Система управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах	2005
6.	Ордіховська Н.Д.	Удосконалення управлінського обліку та аналізу на агропромислових підприємствах (на прикладі галузі рослинництва)	2006
7.	Баєвська Л.Л.	Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей	2006
8.	Богач Б.М.	Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства	2008
9.	Пасенко В.В.	Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	2008
10.	Золотарьова Н.С.	Облік і аналіз формування біологічних активів в інкубаторно-птаховничих підприємствах	2008
11.	Кучеркова С.О.	Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	2008
12.	Скосир Ю.М.	Облік витрат та аналіз ефективності реалізації продукції картоплярства	2009
13.	Вовчук Т.І.	Обліково-аналітичне забезпечення управління формуванням і використанням лісових біологічних активів	2009
14.	Бондур Т.О.	Бухгалтерське відображення процесів відтворення біологічних активів в рослинництві	2009
15.	Савченко Р. О.	Функціонально-вартісний аналіз у підвищенні результативності управління виробництвом продукції рослинництва	2009
16.	Прохар Н.В.	Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях	2009
17.	Случак Н.А.	Облік та внутрішній аудит витрат на не деревну-лісопродукцію рослинного походження	2009
18.	Тичук З.Д.	Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах	2009

* www.nbuv.gov.ua – сайт Національної бібліотеки України ім. В. Вернадського

Систематизувавши кандидатські дисертації, бачимо, що в 2001 році було захищено 1 робота, а у 2003 – 2 роботи, 2004, 2005 – 1 робота, 2006 – 2 роботи, 2008 – 4 роботи, 2009 – 7 робіт. У дисертаціях досліджувались питання обліку, контролю, аналізу та аудиту біологічних активів, розроблено певні напрямки вдосконалення

методики їх обліку. З даного рис. 2 видно що у 2009р. більше приділялося дослідженню облік біологічних активів, що становить 30,43, а в 2001р. лише 4,35%. Що в свою чергу показують, що дана тематика з кожним роком стає актуальною, і удосконаленою.

Згруповані дисертації наведені у діаграмі (рис. 2).

Гузар Б.С. вважає, що сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва – за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 року, або за справедливою вартістю [8, с. 102].

Отже, проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю посідає перше місце серед всіх наведених вище проблем. Тому на нашу думку, аби уникнути даної проблеми необхідно розробити певну методику, щодо удосконалення обліку біологічних активів.

Наступним етапом дослідження є проведення аналізу захищених в Україні кандидатських дисертацій за 2008-2009 роки, які присвячені дослідженню обліку біологічних активів (табл. 2)

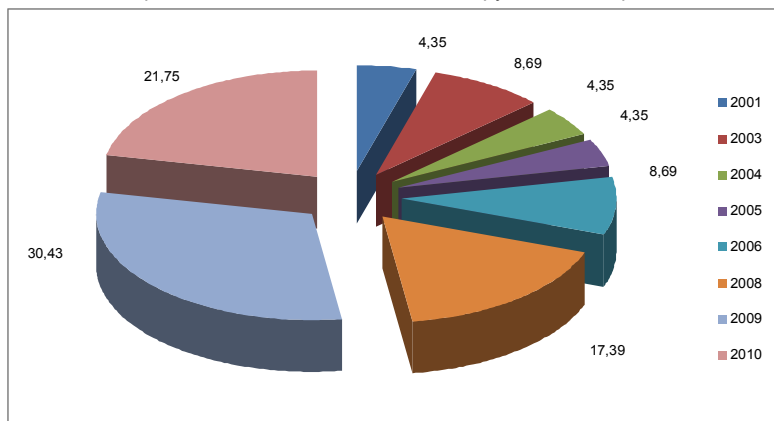


Рис. 2. Кандидатські дисертації щодо обліку складових біологічних активів за 2001–2010 роки

В результаті огляду проблемних питань, що висвітлені у періодичних виданнях України можна зазначити, що авторами розглянуто основні роз'яснення щодо бухгалтерського обліку біологічних активів, наявності та руху біологічних активів, обліку недостачі та втрат від псування, крадіжок біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, документального забезпечення біологічних

активів, кореспонденції рахунків з обліку біологічних активів, податкового обліку та визначення доходів, витрат і фінансових результатів.

У періодичних виданнях найбільше уваги присвячено проблемним питанням щодо організації і методики обліку біологічних активів (рис. 3).

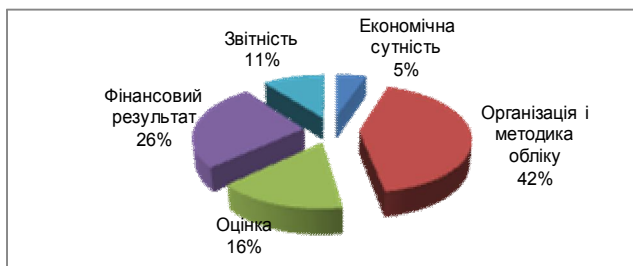


Рис. 3. Проблемні питання щодо бухгалтерського обліку біологічних активів

Проаналізувавши навчальну літературу, а також статті в наукових журналах та матеріали конференцій з обліку біологічних активів, можна зробити висновки, що більшість науковців, розглядаючи особливості обліку біологічних активів, виділяють такі основні проблемні питання:

– неповна відповідність П(С)БО 30 “Біологічні активи” вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності та складність їх адаптації до них;

– недоліки методики оцінки, оприбуткування та вибуття біологічних активів;

– визначення місця і ролі біологічних активів в господарському процесі;

– вдосконалення обліку біологічних активів.



Рис. 4. Періодичні видання з бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва

З рис. 4 видно, що найбільша кількість розглянутих статей, присвячених бухгалтерському обліку біологічних активів тваринництва, наводиться в журналі “Облік і фінанси АПК” (42%). Це статті науковців Н.В. Гончаренко, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жука, О.О. Канцурова, Т.Г. Маренича та ін. Також багато праць в журналах “Економіка АПК” (Б.С. Гузар, А.В. Кравцова) та “Формування ринкових відносин в Україні” (О.А. Бужин, Н.В. Перевозник).

Найменша кількість статей з обліку біологічних активів представлена в журналах “Дебет-Кредит”, “Інноваційна економіка” та “Економіка, фінанси, право”. У періодичних виданнях України вченими, науковцями висвітлено основні питання щодо обліку біологічних активів (табл. 3).

Таблиця. 3. Питання щодо обліку біологічних активів, розглянуті у періодичних виданнях

№ з/п	Питання, що розглядаються	Періодичні видання з бухгалтерського обліку			
		Баланс-агро	Економіка АПК	Бухгалтерський облік та аудит	Облік і фінанси АПК
1.	Поняття “біологічні активи”	–	–	–	–
2.	Класифікація біологічних активів	1	–	–	–
3.	Облік біологічних активів	2	1	2	4
4.	Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів	1	1	2	2
5.	Оцінка біологічних активів	1	–	2	1
6.	Фінансова звітність	1	–	1	–
Всього		6	2	7	7

Найбільшу кількість наукових статей щодо організації і методики обліку біологічних активів висвітлено у журналі “Облік і фінанси АПК”. Однак, сутність поняття “біологічні активи” не набуло широкого обговорення серед періодичних видань.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Результати аналізу та структурно-динамічної систематизації дисертаційних робіт, захищених в Україні

1990-2011 рр., на здобуття наукових ступенів кандидата і доктора наук за економічними напрямками, підтвердило високу зацікавленість науковців даною тематикою.

Вивчення великої кількості наукових джерел дає можливість проаналізувати стан обліку біологічних активів та виявити наступні проблемні питання:

– оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та відображення її результатів в обліку;

– практичного використання в сільськогосподарських підприємствах положень П(С)БО 30 “Біологічні активи” в частині застосування методики визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності;

– методика нарахування амортизації біологічних активів.

Таким чином, аналіз літературних джерел в яких наводиться дослідження організації та методики обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах, вважаємо актуальними для досліджень.

Список використаної літератури:

1. *Голов С.Ф.* Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії [Текст] / С.Ф. Голов // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 21-23. 2. *Скрипан М.* Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їхнього вирішення [Текст] / М. Скрипан // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації, Збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (ч. 2), 21-23 лютого 2008 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – С. 490-493. 3. *Слободян В.Д.* Особливості обліку біологічних активів [Текст] / В.Д. Слободян // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2007. – Випуск 15 (том 2). – С. 8-9. 4. *Сторожук Т.М.* Проблеми оцінки біологічних активів [Текст] / Т.М. Сторожук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 53-55. 5. *Єрмолаєва М.В.* Особливості визначення фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” [Текст] / М.В. Єрмолаєва // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства: Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу, 27 листопада 2008 року. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – С. 27-29. 6. *Гуцаленко Л.В.* Вплив оцінки біологічних активів на формування фінансовий

результатів сільськогосподарських підприємств [Текст] / Л.В. Гуцаленко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 49-51. 7. *Кучеркова С.О.* Визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” [Текст] / С.О. Кучеркова // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: “Юр-Агро-Веста”, 2006. – С. 92-93. 8. *Гузар Б.С.* Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю [Текст] / Б.С. Гузар // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ “ІАЕ” 24-25 квітня 2009 р., круглий стіл в НУБіП 15 травня 2009 р.: зб. тез та виступів – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – С. 99-101.

ЯНЕНКО Оксана Василівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми обліку та аналізу біологічного капіталу сільськогосподарського підприємства

– методика та організація обліку на фермерських господарствах.

ЧЕРЕВКО Любов Петрівна – студентка Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік та контроль біологічних активів;

– організація та методика бухгалтерського обліку на підприємствах.

Стаття до редакції надійшла: 14.03.12 р.