

Економічні науки

УДК 657.42

Гура Надія Олександрівна

доктор економічних наук, професор

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Гура Надежда Александровна

доктор экономических наук, профессор

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

Gurya Nadia

Doctor of Economic Sciences, Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

Чередніченко Валерія Олександрівна

студентка

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Чередниченко Валерия Александровна

студентка

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Cherednichenko Valery

Student of the

Taras Shevchenko National University of Kyiv

**ПОБУДОВА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ
ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ АГРАРНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

**ПОСТРОЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ
АКТИВОВ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НУЖД УПРАВЛЕНИЯ
АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

BUILDING ANALYTICAL ACCOUNTING FOR BIOLOGICAL ASSETS TO SUPPORT NEED OF AGRICULTURAL ENTERPRISE MANAGEMENT

***Анотація.** У даній статті розглянуто основні методичні засади обліку біологічних активів. Особлива увага приділена проблемам побудови аналітичного обліку для потреб управління сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема, запропоновано систему побудови аналітичного обліку поточних та довгострокових біологічних активів з метою покращення інформаційного середовища для прийняття ефективних управлінських рішень*

***Ключові слова:** біологічні активи, управлінські рішення, аналітичний облік, аграрні підприємства управлінський облік.*

***Аннотация.** В данной статье рассмотрены основные методические основы учета биологических активов. Особое внимание уделено проблемам построения аналитического учета для нужд управления сельскохозяйственными предприятиями. В частности, предложена система построения аналитического учета текущих и долгосрочных биологических активов с целью улучшения информационной среды для принятия эффективных управленческих решений*

***Ключевые слова:** биологические активы, управленческие решения, аналитический учет, аграрные предприятия управленческий учет.*

***Summary.** In this article the basic methodical principles of accounting of biological assets were considered. Particular attention is paid to the problems of constructing analytical accounting for the needs of management of agricultural enterprises. In particular, the system of construction of analytical accounting of current and long-term biological assets has been proposed in*

order to improve the information environment for effective management decisions.

Key words: *biological assets, management decisions, analytical accounting, agrarian enterprises, management accounting.*

Постановка проблеми. У зв'язку з розвитком міжнародних відносин та інтеграції України в Європу сучасною вимогою часу є трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах. Реалії ринкового господарювання та особливості сільськогосподарської діяльності вимагають від обліковців не лише суто фіксування фактів господарської діяльності, а й надання аналітичної інформації, яка б була зорієнтована на потреби управління підприємством.

Основним джерелом для прийняття управлінських рішень на аграрному підприємстві є облік і аналіз інформації про стан, рух та результати перетворення біологічних активів. Така інформація надає можливість дослідити економічний стан підприємства та виявити резерви підвищення ефективності його діяльності. Проте даних синтетичного обліку та фінансової звітності для цього буде недостатньо, тому на сьогоднішній день постає проблема розробки системи аналітичного обліку біологічних активів з урахуванням специфіки галузі та сучасних потреб.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній і зарубіжній літературі багато авторів приділяло увагу питанням обліку біологічних активів, зокрема, Басманов І.А, Бутинець Ф.Ф., Гончаренко Н.В, Жук В.М., Клименко О.П., Овчарова Н.В., Пушкар М.С.. Проте особливості аналітичного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах в літературі не достатньо розкриті.

Постановка завдання. Метою статті є визначення напрямів покращення аналітичного обліку в системі управління біологічними

активами сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах з урахуванням їх галузевої специфіки.

Виклад основного матеріалу. Біологічні активи як засоби виробництва сільськогосподарської продукції є однією з найважливіших обліково-економічних категорій у господарській діяльності аграрних підприємств. В Україні біологічні активи вперше були визнані як об'єкт обліку з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [3], відповідно до якого біологічний актив — це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] інформація про біологічні активи узагальнюється на синтетичних рахунках 16 "Довгострокові біологічні активи" і 21 "Поточні біологічні активи". Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [2], затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291, яка носить рекомендаційний характер, пропонується відкрити до них наступні субрахунки першого порядку, наведені на рис. 1.

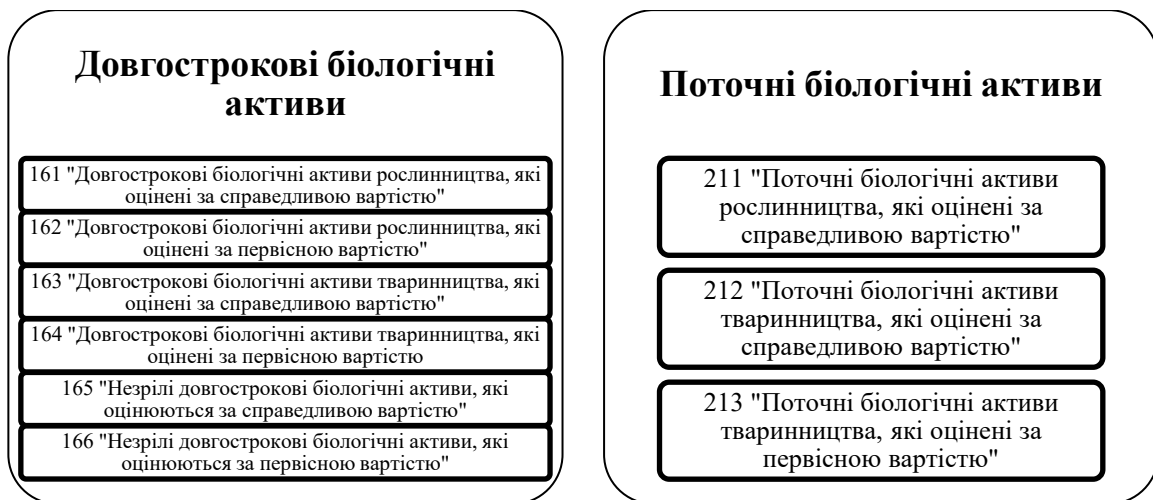


Рис. 1. Субрахунки для обліку біологічних активів

Джерело: складено за [1-2]

В основу системи синтетичних та аналітичних рахунків першого порядку покладено наступні класифікаційні ознаки: термін використання (поточні і довгострокові), галузь сільськогосподарського виробництва (рослинництво і тваринництво), метод оцінки (за справедливою та первісною вартістю) та ступінь зрілості (зрілі і незрілі).

Варто відзначити, що визначена на законодавчому рівні система рахунків для обліку біологічних активів є недостатньою для потреб управління аграрним підприємством та формування інформаційного середовища для прийняття ефективних управлінських рішень. Тому для побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів особливого значення набуває дослідження і розширення їх класифікаційних ознак.

Для належного функціонування системи аналітичного обліку поточних біологічних активів слід враховувати різноманітність видів рослин та тварин, адже від цього значною мірою буде залежати якість та повнота інформаційного забезпечення для проведення аналізу та контролю на аграрному підприємстві. Саме тому в основу запропонованої системи аналітичного обліку поточних біологічних активів пропонується покласти таку класифікаційну ознаку, як галузі рослинництва та тваринництва, всередині яких виокремлено види культур в рослинництві і статеві-вікові групи тварин у тваринництві (табл. 1).

Таблиця 1

Запропонована система аналітичного обліку поточних біологічних активів для аграрних підприємств

Назва рахунку	Субрахунок				
	Синтетичний		Аналітичний		
	Код	Назва	Класифікацій на ознака	Код	Назва
21 "Поточні біологічні активи"	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Галузь рослинництва	211.1	"Хлібні зернові культури"
				211.2	"Зернобобові"
				211.3	"Баштанні"
				211.4	"Овочеві"
			Вид культур	211.11	"Пшениця"
				211.12	"Ячмінь"
				211.13	"Кукурудза"
				211.14	"Соя"
			Підвид культур	211.111	"Пшениця яра"
				211.112	"Пшениця озима"
212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	Галузь тваринництва	212.1 (213.1)	"Скотарство"	
			212.2 (213.2)	"Вівчарство"	
213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	Статєво-вікова група	212.11 (213.11)	"Телята до року"	

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, оприбуткування приплоду, наприклад, телят буде здійснюватися бухгалтерським проведенням:

Д-т 213.11К-т 232

з оформленням Акту на оприбуткування приплоду тварин.

При визначенні справедливої вартості оприбуткованих телят для переведення їх для обліку на іншому субрахунку робиться проведення

Д-т 212.11К-т 213.11,

а на суму доходу від первісного визнання активу робиться проведення

Д-т 212.11К-т 710

Відповідно, приріст живої маси телят відображають проведенням:

Д-т 212.11К-т 232.

Запропонована система аналітичного обліку поточних біологічних активів суттєво полегшить аналіз надходження, руху та вибуття активів за

окремими об'єктами обліку, а також сприятиме точному визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції.

Систему аналітичного обліку довгострокових біологічних активів так само слід будувати з урахуванням видів рослинництва та тваринництва, проте для потреб аналізу та контролю необхідно ввести додаткові класифікаційні ознаки. Зокрема, слід обліковувати окремо власні чи орендовані довгострокові біологічні активи рослинництва. Сад або багаторічні насадження можуть бути власністю сільськогосподарського підприємства, об'єктом операційної (обліковується на позабалансовому рахунку) або фінансової оренди (право власності набувається після закінчення строку договору фінансової оренди). Також доцільним буде виділення такої класифікаційної ознаки, як структурний підрозділ, для здійснення поточного контролю за їх безпосередньою діяльністю та процесом управління біологічними перевтіленнями. Враховуючи вищесказане пропонується наступна система аналітичного обліку довгострокових біологічних активів (табл. 2).

Деталізація, покладена в основу системи аналітичного обліку довгострокових біологічних активів, сприятиме проведенню детального аналізу за окремими об'єктами обліку та здійсненню контролю за роботою різних структурних підрозділів, що безпосередньо пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. Запропонована система аналітичного обліку довгострокових біологічних активів може бути використана при автоматизації процесів управління на сільськогосподарському підприємстві за допомогою використання організаційно-економічних програм (зокрема, "1С: Підприємство 8"). Уведення запропонованих додаткових розрізів аналітичного обліку (видів субконто) дозволить суттєво розширити можливості для управлінського обліку та побудови аналітичної звітності.

**Запропонована система аналітичного обліку довгострокових
біологічних активів для аграрних підприємств**

Назва рахунку	Субрахунок					
	Синтетичний		Аналітичний			
	Код	Назва	Класифікаційна ознака	Код	Назва	
16 "Довгострокові біологічні активи"	161	"Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю"	Право власності	161.1 (162.1) 161.2 (162.2)	"Власні" "Орендовані"	
			Вид культур	161.11 (162.11) 161.12 (162.12) 161.13 (162.13) 161.14 (162.14) 161.15 (162.15)	"Насіннячкові культури" "Кісточкові культури" "Ягідники" "Виноградники" "Плантації хмелю"	
	162	"Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю"		Культура, дата переведення, структурний підрозділ	161.141 (162.141)	"Виноградники ізюмні, 15.08.2017 р., бригада 2"
	163	"Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю"		Галузь тваринництва	163.1 (164.1) 163.2 (164.2) 163.3 (164.3) 163.4 (164.4)	"Скотарство" "Вівчарство" "Козівництво" "Конярство"
					Статеві-вікова група	163.11 (164.11) 163.12 (164.12)
	164	"Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю"	Структурний підрозділ	163.111		"Основне стадо корів молочного напрямку, цех виробництва молока"
	165	"Незрілі біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю"	Вид культур	165.11 (166.11) 165.12 (166.12) 165.13 (166.13) 165.14 (166.14) 165.15 (166.15)	"Насіннячкові культури" "Кісточкові культури" "Ягідники" "Виноградники" "Плантації хмелю"	
				166	"Незрілі біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю"	Дата закладання, структурний підрозділ

Джерело: розроблено авторами

Висновки і перспективи подальших досліджень. Основою ефективної діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства є чітко налагоджена система бухгалтерського обліку. Результати проведених досліджень свідчать про недостатність аналітичної інформації при веденні обліку біологічних активів, виходячи лише із законодавчо запропонованих інструкцій та рекомендацій. Запропонована модель аналітичного обліку

поточних та довгострокових біологічних активів дозволить підвищити ефективність управління аграрним підприємством.

Література

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
2. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 // База даних "Законодавство України"/ВР України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 №1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536.