

Р.М. ЦИГАН

(Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського,
м. Кременчук, Україна)

О.Ю. ЧУБКА

(Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського,
м. Кременчук, Україна)

Обґрунтування класифікаційних ознак біологічних активів для підвищення ефективності їх обліку

Сьогодні вітчизняні сільськогосподарські підприємства реалізують свою продукцію як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках, що здійснює суттєвий вплив на особливості обліку біологічних активів. У статті розглянуто класифікацію біологічних активів, представлену в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів та запропоновані різними науковцями класифікаційні ознаки. На основі проведеного аналізу доповнено класифікацію біологічних активів новими класифікаційними ознаками та обґрунтовано їх доцільність.

На думку авторів, задля підвищення ефективності обліку біологічних активів їх класифікація повинна бути одночасно досить детальною і при цьому не допускати випадків подвоювання обліку одних і тих же об'єктів. Кожна наступна класифікаційна ознака повинна доповнювати попередню. Класифікація біологічних активів повинна здійснюватись за класифікаційними ознаками, які б враховували природні характеристики активів рослинництва і тваринництва та особливості сучасного ринкового середовища.

Ключові слова: біологічний актив, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, класифікація біологічних активів, незрілі біологічні активи, сільськогосподарська продукція.

Р.Н. ЦЫГАН

(Кременчугский национальный университет имени М. Остроградского,
г. Кременчуг, Украина)

О.Ю. ЧУБКА

(Кременчугский национальный университет имени М. Остроградского,
г. Кременчуг, Украина)

Обоснование классификационных признаков биологических активов для повышения эффективности их учета

Сегодня отечественные сельскохозяйственные предприятия реализуют свою продукцию, как на внутреннем, так и на внешнем рынке. Это оказывает существенное влияние на особенности учета биологических активов. В статье рассмотрена классификация биологических активов, которая представлена в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету биологических активов, а также предложенные различными учеными классификационные признаки. На основе проведенного анализа дополнена классификация биологических активов новыми классификационными признаками и обосновано их целесообразность.

По мнению авторов, для повышения эффективности учета биологических активов их классификация должна быть одновременно достаточно подробной и при этом не допускать случаев удваивания учета одних и тех же объектов. Каждый следующий классификационный признак должен дополнять предыдущий. Классификация биологических активов должна осуществляться по классификационным признакам, которые бы учитывали природные характеристики активов растениеводства и животноводства, а также особенности современной рыночной среды.

Ключевые слова: биологический актив, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов, классификация биологических активов, незрелые биологические активы, сельскохозяйственная продукция.

Substantiation of Biological Assets Classification Indexes for Enhancing Their Accounting Efficiency

Present day national agricultural companies sell their products in both domestic and foreign markets which has a significant impact on specifics of biological assets accounting. The article offers biological assets classification provided in the Practical Guide to Accounting for Biological Assets and, besides, specifications proposed by various scientists. Based on the analysis, biological assets classification has been supplemented with new classification factors and their appropriateness has been also reasoned.

According to the authors, for enhancing biological assets account efficiency the classification should be sufficiently detailed and, at the same time, it should prevent cases of double accounting of one and the same objects. Each of the following class mark should add the previous one. Classification of biological assets should be carried out based on the criteria that would take into consideration natural characteristics of crop and livestock assets and specifics of present market.

Keywords: biological asset, guide to accounting for biological assets, classification of biological assets, immature biological assets, agricultural produce.

Постановка проблеми. У зв'язку з реформуванням вітчизняної облікової системи в 2005 році Міністерством фінансів України затверджено П(С)БО 30 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (діють з 1 січня 2007 р.). Такі кроки в напрямку формування облікового організаційно-методичного забезпечення мали б сприяти вирішенню питань обліку та класифікації біологічних активів. На нашу думку, в практичній площині цього не відбулося. Надмірна чи недостатня класифікація об'єктів викликає проблеми в обліку, тому необхідно визначити найважливіші класифікаційні ознаки для підвищення ефективності обліку біологічних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З метою підвищення ефективності управління біологічними активами підприємства багато науковців проводили дослідження особливостей їх обліку та класифікації. Серед них М. Вишневський [2], Н. Гончаренко [3], Б. Гузар [4], Є. Кринична [6] та інші. Проте, вважаємо, сьогодні класифікація біологічних активів потребує удосконалення та уточнення.

Метою статті є критичний аналіз існуючої класифікації біологічних активів та обґрунтування важливості запропонованих авторами класифікаційних ознак.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з П(С)БО 30 "Біологічні активи", 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 [1]. З метою обліку біологічних активів (далі - БА) була розроблена їх класифікація (рис. 1).

Особливості обліку біологічних активів в Україні сформувалися на основі класифікації біологічних

активів, що розроблена з урахуванням властивостей сільського господарства нашої країни та міжнародних стандартів, зокрема Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство".

Біологічні активи в обліку поділяються на довгострокові, додаткові та поточні, а також виокремлюється актив, який одержують в результаті відокремлення від БА, - сільськогосподарська продукція.

На думку М. Вишневського, найбільш прийнятною є побудова аналітичного обліку за видами культур з поділом на сорти (репродукції) в галузі рослинництва та видами тварин у розрізі статеві-вікових груп в галузі тваринництва. Такий підхід забезпечить легкість та зручність при аналізі та калькулюванні собівартості кожного виду продукції, а також при визначенні ефективності вирощування (утримання) тієї чи іншої культури чи виду тварин [2].

Б.С. Гузар пропонує проводити групування тварин за технологічною ознакою:

- молодняк великої рогатої худоби на випоюванні й дорощуванні;
- молодняк великої рогатої худоби і дорослі тварини на відгодівлі;
- ремонтний молодняк великої рогатої худоби;
- нетелі та корови-первістки до переведення їх у довгострокові біологічні активи;
- корови-донори ембріонів [4].

Як вважає науковець, це сприятиме перегляду групувальних ознак в обліку.

Н.В. Гончаренко пропонує для побудови аналітичного обліку незрілих біологічних активів застосовувати такі класифікаційні ознаки, як: вид багаторічних насаджень, культура, дата закладання, структурний підрозділ [3].

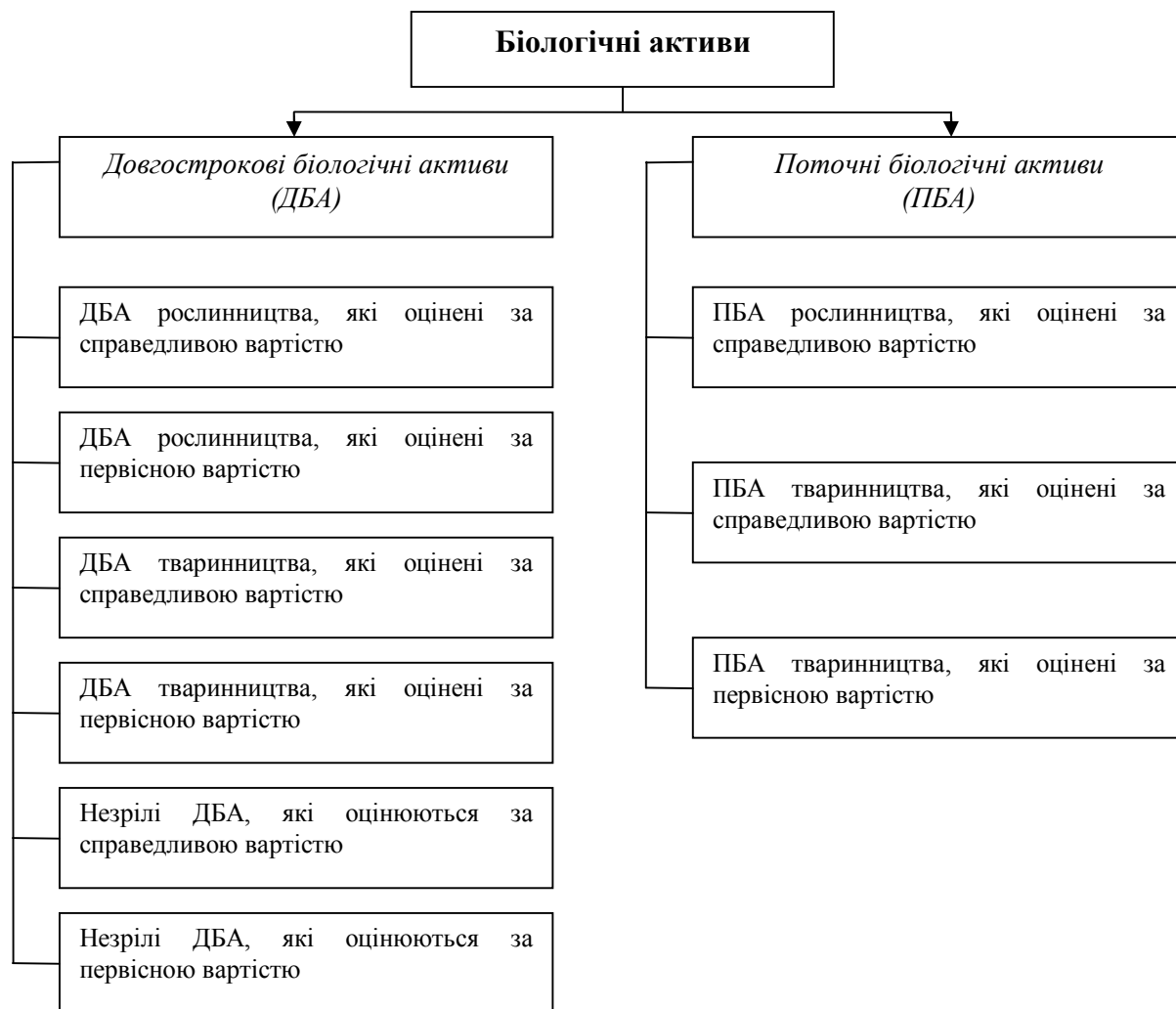


Рис. 1. Класифікація біологічних активів визначена Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів

Більшість науковців розглядає класифікацію біологічних активів у розрізі галузей сільського господарства, термінів набуття зрілості та за періодом надання економічних вигід.

У своєму дисертаційному дослідженні Є.П. Кринична запропонувала більш детальну класифікацію БА за 11 ознаками [6]:

- за тривалістю використання;
- за ступенем готовності до використання;
- за призначенням;
- за напрямом використання;
- за джерелом надходження;
- за галузями сільського господарства;
- за галузями тваринництва;
- за походженням у галузі рослинництва;
- за швидкістю дозрівання;
- за напрямом продуктивності;
- за видами тварин.

Отже, для побудови такої класифікації за основу взято галузі сільськогосподарської діяльності, природні особливості тварин і рослин (швидкість дозрівання, види) та джерела надходження БА.

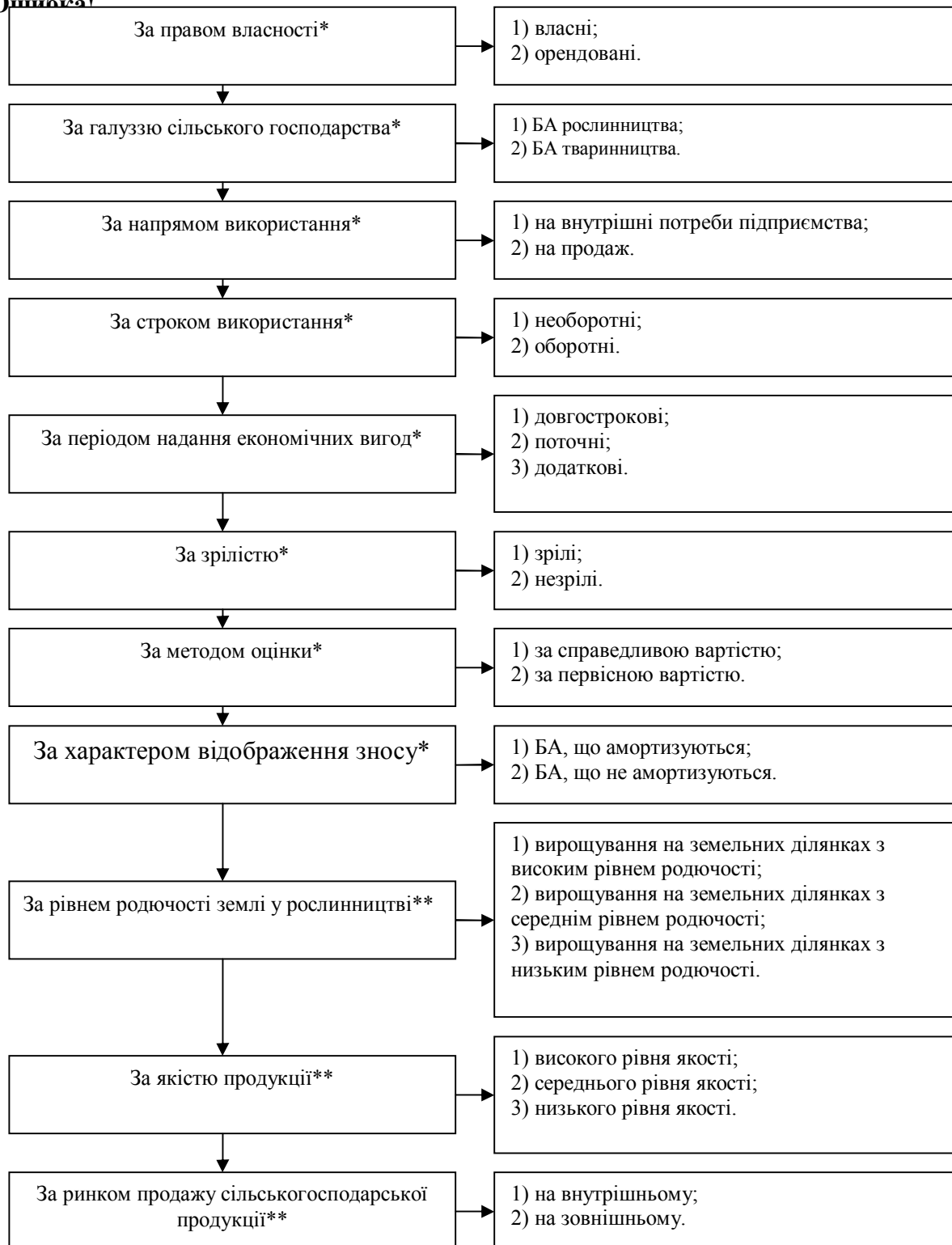
На наш погляд, класифікацію БА слід будувати з врахуванням як природних особливостей БА, так і специфіки економічної діяльності підприємства.

Біологічні активи – це частина живої природи, яка включає тваринний і рослинний світ. Тварини і рослини поділяються на відповідні види та підвиди. Ця особливість повинна братися до уваги при розробленні класифікації БА.

Задля підвищення ефективності обліку БА їх класифікація повинна бути одночасно досить детальною і при цьому зменшувати випадки подвоювання обліку одних і тих об'єктів. Кожна наступна класифікаційна ознака повинна доповнювати попередню.

Найбільш оптимальною, на нашу думку, є класифікація БА, представлена на рис. 2.

Ошибки!



* - класифікаційні ознаки відібрані на основі аналізу джерел [5-7], [8].

** - класифікаційні ознаки запропоновані авторами.

Рис. 2. Класифікація біологічних активів

Доречною, на нашу думку, є класифікація БА за рівнем родючості земель, що використовуються для вирощування рослин. Це пов'язано з тим, що в розпорядженні великих підприємств перебувають

різні земельні ділянки та в результаті їх використання у сфері рослинництва отримується сільськогосподарська продукція різної сортності та якості. У зв'язку з цим, її собівартість може суттєво

різнитися, оскільки на розмір витрат, понесених на вирощування активів рослинництва, суттєвий вплив мають природні умови, у тому числі й родючість землі. Витрати у рослинництві на менш родючих земельних ділянках більші, ніж на високородючих.

Класифікація за якістю та за ринком продажу є також доцільною. Сучасні підприємства використовують БА та сільськогосподарську продукцію різної якості як для внутрішнього споживання, так і для продажу, що може здійснюватися на місцевому та зовнішньому ринку. Через це різняться і розрахунки, що проводяться при аналізі та обліку використання таких активів, оскільки продукція, що спрямована на експорт, вимагає проведення більшої кількості господарських операцій, ніж при реалізації на внутрішньому ринку. Продукція гіршої якості продається за нижчими цінами, ніж вищого. Це пов'язано з маркетинговою, ціновою, фінансовою політикою підприємства та особливостями податкового законодавства відповідної країни. Тому доцільно розділяти БА за ознакою ринку, на якому буде здійснюватися продаж, і за якістю продукції та вести облік цих активів на відокремлених рахунках й субрахунках.

Висновки. Біологічні активи в порівнянні з іншими активами підприємства є частиною живої природи, а тому вимагають відмінних підходів до проведення аналізу та організації їх обліку. Крім того, доречно при класифікації біологічних активів враховувати особливості природних умов, в яких вони вирощуються та споживаються.

Специфіка використання даних активів прямо залежить від сучасних ринкових умов, у яких провадять свою діяльність сільськогосподарські підприємства. Відтак класифікація біологічних активів повинна здійснюватись за класифікаційними ознаками, які б враховували природні характеристики активів рослинництва і тваринництва та особливості сучасного ринкового середовища.

4 Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

2. *Вишневський М.* Облік поточних біологічних активів / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 67(1147). – С. 15-23.

3. *Гончаренко Н.В.* Облік довгострокових біологічних активів рослинництва: стан і напрями удосконалення / Н.В. Гончаренко // Теоретичні та прикладні питання економіки: зб. наук. праць / за заг. ред. проф. Єханурова Ю.І., Шегди А.В. – 2011. – Вип. 26. – С. 202-207.

4. *Гузар Б.С.* Особливості обліку поточних біологічних активів тваринництва / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка, Г.Ю. Аніщенко // Економіка АПК. – 2008. - № 11. – С. 35-39.

5. *Замула І.В.* Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. – 2012. - № 1(59). – С. 74-76.

6. *Криничная Е.П.* Теоретико-методические аспекты бухгалтерского учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эк. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Е.П. Криничная. – Ростов-на-Дону, 2011. – 25 с.

7. *Кузьмович П.М.* Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 4. – С. 32-37.

8. *Циган Р.М.* Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства [Електронний ресурс] // Р.М. Циган, О.С. Костюк, Є.А. Тимченко // Ефективна економіка. – 2012. - № 1. – Режим доступу: <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=889>.