

ОЦІНКА ТА ОБЛІК ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

ASSESSMENT AND ACCOUNTING OF COSTS FOR THE QUALITY OF BIOLOGICAL ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті проведено наукове дослідження сучасних актуальних питань стосовно проблематики здійснення оцінки та обліку витрат на якість довгострокових та поточних біологічних активів у світлі провадження новітніх реформ. Визначено важливість врахування біологічних активів в розрізі провадження видів господарської діяльності, пов'язаної із рослинництвом та тваринництвом у процесі визнання витрат на якість поточних та довгострокових біологічних активів. Висвітлено особливості придбання з різних шляхів надходження біологічних активів та їх подальшої переробки за сучасних умов функціонування суб'єктів бізнесових структур у сфері сільського господарства. Наведено уточнення стосовно визнання біологічних активів за умови їх невизначеного напрямку використання у різних видах провадження господарської діяльності (не сільськогосподарського призначення) чи утримання для продажу. Акцентовано увагу на аспектах подальшого розвитку та удосконалення оцінки та обліку витрат на якість поточних та довгострокових біологічних активів на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: біологічні активи, оцінка біологічних активів, надходження біологічних активів, витрати на якість, облік.

В статті проведено научное исследование современных актуальных вопросов по проблематике осуществления оценки и учета затрат на качество долгосрочных и текущих биологических активов в свете проведения новейших реформ. Определены важность учета биологических активов в разрезе осуществления видов хозяйственной деятельности, связанной с растениеводством и животноводством в процессе признания расходов на качество текущих и долгосрочных биологических активов. Освещены особенности приобретения из разных путей поступления биологических активов и их дальнейшей переработки в современных условиях функционирования субъектов бизнес-структур в сфере сельского хозяйства. Определена роль налогов в системе налогообложения сельскохозяйственных предприятий. Акцентируется внимание на аспектах дальнейшего развития и совершенствования оценки и учета затрат на качество текущих и долгосрочных биологических активов на отечественных сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: биологические активы, оценка биологических активов, поступления биологических активов, затраты на качество, учет.

УДК 657

Майстер Л.А.

к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

The article carries out scientific research of current relevant issues concerning the problems of valuation and accounting of costs for the quality of long-term and current biological assets in the light of the latest reforms. General conditions for recognizing biological assets as a part of assets of agricultural enterprises are determined and attention focuses on the need to take into account the consequences of past events regarding the probability of failure to obtain economic benefits in the future from the use of some assets in the reporting period. The clarification concerning the recognition of long-term and current biological assets is provided for their uncertain use in various types of economic (non-agricultural) activities or maintenance for sale. The importance of taking biological assets into account in the context of conducting types of economic activity related to crop production and livestock breeding in the process of recognizing the costs on the quality of current and long-term biological assets is determined. The peculiarities of purchase in different ways of receipt of biological assets and their further processing under current operating conditions of business entities in the field of agriculture are highlighted. The necessity of establishing a unified classification of biological assets of crop production and livestock breeding for the purposes of accounting with their further division into certain species and subspecies, homogeneous groups and subgroups within the classification features is substantiated. It is established that the costs for the quality of biological assets depend on specific types of biological assets and can partly be included in their book value. The emphasis is made on the necessity of using generally accepted and additionally developed primary documents in the accounting process in order to confirm the costs incurred for the quality of biological assets at agricultural enterprises. Attention focuses on aspects of further development and improvement of the assessment and accounting of costs for the quality of current and long-term biological assets at domestic agricultural enterprises.

Key words: biological assets, assessment of biological assets, income of biological assets, costs for quality, accounting.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток системи обліку суб'єктів сфери сільського господарства в умовах сьогодення знаходиться під впливом постійних змін, що обґрунтовується необхідністю подальшого проведення наукових досліджень теоретичних питань щодо оцінки та обліку витрат на якість біологічних активів сільськогосподарських підприємств з метою оптимізації та визначення фінансового результату їх діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань щодо оцінки та обліку витрат на якість біологічних активів постійно знаходиться в центрі уваги науковців та вчених, особливо за умов змін у податковому законодавстві, зокрема, їх досліджено у працях таких авторів, як: М. Ф. Огій-

чук [7], Р.Д. Андрушко [1], В.Б. Моссаковський [5], Д.Л. Кузьмін [2], Н.В. Овчарова [6], Ю.Ю. Миронova [4] та інших.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення особливостей теоретичних положень та практичних аспектів щодо удосконалення оцінки та обліку витрат на якість біологічних активів в діяльності підприємств сільського господарства в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під сільськогосподарською діяльністю мають на увазі процес управління біологічними перетвореннями задля отримання у майбутньому сільськогосподарської продукції чи додаткових біологічних активів. Методологічні засади та практичні

аспекти щодо організації обліку довгострокових та поточних біологічних активів сільськогосподарських підприємств регламентовані на державному рівні П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Відповідно, у даних нормативних документах встановлено порядок формування облікової інформації та розкриття її у фінансовій звітності стосовно оцінки витрат на якість біологічних активів, а також про отримані в результаті їх перетворення додаткові біологічні активи, у тому числі продукцію сільського господарства – рослинництва та тваринництва.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічним активом визнають тварин або рослин, які в результаті біологічних перетворень можуть надати можливість щодо отримання сільськогосподарської продукції або інших біологічних активів, або принести інші економічні вигоди підприємству в результаті його діяльності [3].

Під біологічними перетвореннями мають на увазі процес якісних або кількісних змін біологічних активів.

У сільському господарстві біологічний актив може бути визнаний активом за таких умов: а) якщо у майбутньому в підприємства існує впевненість отримання економічних вигод, які пов'язані із використанням саме того біологічного активу (у зазначеному питанні економічна вигода визначатиметься безпосередньо від стану фізичних якостей біологічного активу); б) вартість біологічного активу може бути достовірно визначена; в) сільськогосподарському підприємству перейшли усі вигоди та ризики, які пов'язані із правом власності на біологічний актив, що придбавається (надходить з різних можливих шляхів); г) сільськогосподарське підприємство веде управління біологічним активом, а також здійснює контроль за його витрачанням (використанням у процесі провадження господарської діяльності) [3; 10].

Доцільним варто додати те, що у випадку, коли біологічний актив, який був визнаний активом внаслідок минулих подій, однак існує ймовірність, що сільськогосподарське підприємство не отримає економічної вигоди в майбутньому від його використання, – то такий актив у звітному періоді не визнається, та, одночасно, його вартість може бути включена до складу інших витрат операційної діяльності.

Відповідно до класифікації активів для цілей бухгалтерського обліку, біологічні активи поділяють на необоротні та оборотні активи. Виходячи з цього, додамо уточнення стосовно:

– по-перше, запасом визнається біологічний актив, за умови, коли він не використовується в господарській діяльності сільського підприємства

та утримується для продажу, або не визначено його напрям використання;

– по-друге, основним засобом визнається біологічний актив, за умови, що він використовується не в сільськогосподарській діяльності (основній операційній), а в іншій, та очікуваний термін його використання перевищуватиме 12 місяців або 1 рік [3].

З точки зору обліку біологічних активів, посилаючись на ряд чинних нормативних документів, варто зазначити, що їх прийнято поділяти на дві основні групи:

- довгострокові біологічні активи (ДБА);
- поточні біологічні активи (ПБА).

До довгострокових біологічних активів відносять: довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю; довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю, довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю, незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю [3].

До поточних біологічних активів включають: поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю [3].

Сільськогосподарське підприємство має право розгалужувати встановлену уніфіковану класифікацію біологічних активів, при тому слід виділяти власні чи орендовані біологічні активи на певні групи, підгрупи в межах класифікаційних ознак. В бухгалтерському обліку об'єктом виступає кожен окремий вид біологічних активів чи їх групи.

У рослинництві об'єктами обліку біологічних активів можуть бути такі види сільськогосподарських рослин, як: олійні, овочеві, кормові, зернові, лікарські, плодові, лікарські, ягідні, прядивні, технічні, виноград, картопля. Разом з тим, об'єктами обліку можуть виступати й однорідні групи (підвиди сільгоспрослин) біологічних активів, наприклад: зернові: озимі та ярі, зерняткові, кісточкові і т.д.; або окремі культури: ячмінь, кукурудза, соняшник і т.д.

В незрілих ДБА об'єктом бух обліку можуть виступати види багаторічних насаджень. У тваринництві об'єктами обліку біологічних активів виступають такі види тварин: ВРХ, вівці, свині, хутрові звірі, птиця, сім'ї бджіл. Разом з тим, у сільському господарстві об'єктами обліку можуть виступати й однорідні групи (підвиди тварин за статеві-віковими ознаками) біологічних активів, наприклад: свині і хряки-плідники основного стада, корови і бики плідники основного стада, тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Первісна вартість біологічних активів формується відповідно до шляхів їх надходження на сільськогосподарське підприємство, які визначено П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [3; 10], та включає в себе витрати, які фактично були понесені підприємством в момент їх придбання. Зокрема, схематично представлено формування первісної вартості та визнання витрат на якість біологічних активів (рисунк 1).

В аналітичному обліку одиницею виміру біологічних активів виступають голови, штуки і т.д., тому,

відповідно, витрати на їх якість обліковують в розрізі аналітики в кількісному та вартісному виразі, або, якщо не має можливості їх достовірно оцінити та визначити кількість, то додатково застосовують такі одиниці виміру, як: у рослинництві – площі, які займають вони фактично займають; у тваринництві – живою масою.

На вітчизняних сільськогосподарських підприємствах оприбуткування біологічних активів оформлюються уніфікованими первинними документами та узагальнюються в облікових регістрах, типові форми яких визначені нормативними доку-

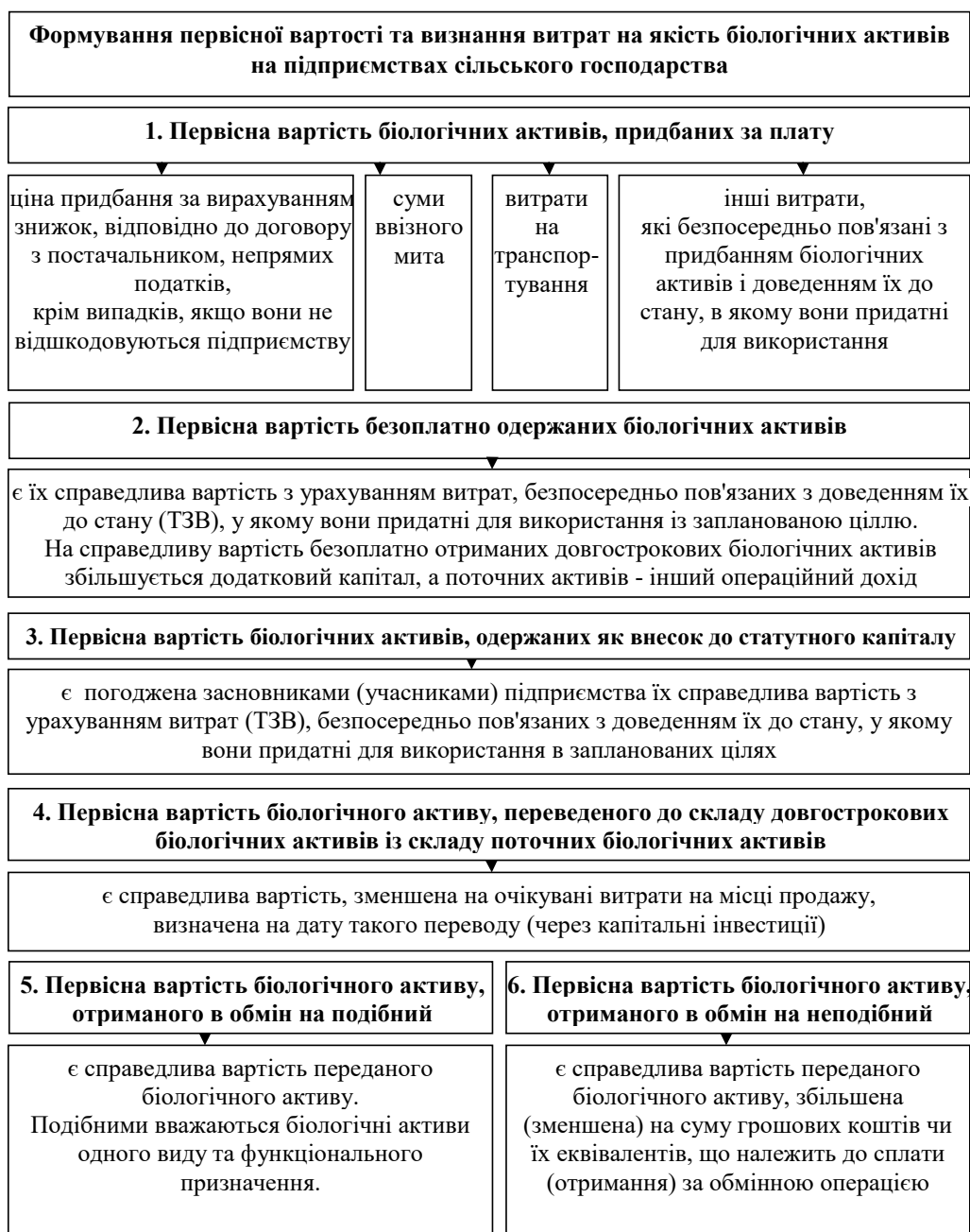


Рис. 1. Формування первісної вартості та визнання витрат на якість біологічних активів на сільгоспідприємствах

Джерело: [3; 10]

Таблиця 1

Склад біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи	Продукти переробки
ТВАРИННИЦТВО			
Довгострокові біологічні активи (ДБА)			
Основне стадо ВРХ	молоко	приплід	м'ясопродукти, сметана, масло, сир, бринза
Основне стадо овець	молоко, вовна	приплід	м'ясопродукти, бринза, пряжа
Основне стадо свиней	гній	приплід	м'ясопродукти
Поточні біологічні активи (ПБА)			
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси		м'ясопродукти
Риба	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
Птиці дорослі	яйця		м'ясопродукти
Сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс	нові рої	
РОСЛИННИЦТВО			
Довгострокові біологічні активи (ДБА)			
Виноградники	виноград	чубуки	вино, соки
Сади (лісовий масив)	плоди, деревина, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали
Поточні біологічні активи (ПБА)			
Зернові культури	зерно, солома		борошно, крупа
Овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
Технічні культури	насіння соняшнику, цукрові буряки		цукор, масло рослинне
Кормові культури	зелена маса, коренеплоди	саджанці	силос

Джерело: [3, 10]

ментами різних органів влади, зокрема: Державним комітетом статистики України, Міністерством фінансів України, іншими центральними органами виконавчої влади.

Нормативними документами, а саме П(С)БО 30 «Біологічні активи» визначено складові видів біологічних активів сільськогосподарських підприємств. Отож, схематично узагальнена їх структура у таблиці 1.

У випадку, коли сільськогосподарські підприємства у процесі ведення обліку біологічних активів застосовують на практиці первинні документи та облікові регістри не затвердженої форми, то такі документи мають містити обов'язкові реквізити, серед яких: назва документу (форми); дата і місце його складання; назва підприємства, яке формувало документ; зміст та обсяг господарських операцій із зазначенням одиниць їх виміру; посади відповідальних осіб, які здійснювали господарські операції, а також несуть відповідальність за правильність оформлення; підписи чи інші дані, які надають можливість ідентифікувати відповідальну особу, що брала участь у реалізації господарської операції.

Витрати на якість біологічних активів сільськогосподарських підприємств залежать від видів біологічних активів.

Висновки з проведеного дослідження.

Отож, проведене дослідження щодо питань оцінки та обліку витрат на якість біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах надало можливість дослідити їх склад та класифікаційну структуру, а також процес формування їх первісної вартості у момент їх на надходження на підприємства з різних шляхів.

В подальшому, вважаємо за необхідне провести детальне дослідження питання щодо визначення бази оподаткування та ставок нарахування податку на прибуток на підприємствах сільського господарства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андрушко Р.Д. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Облік і фінанси*. 2016. № 10. С. 21-28.
2. Кузьмін Д.Л. Актуальні проблеми обліку біологічних активів тваринництва. *Бухгалтерський облік*. 2011. № 21. С. 18-28.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06>. (дата звернення 25.06.2019).

4. Миронова Ю.Ю. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка і регіон*. 2015. № 1 (50). С. 109-113. URL : file:///C:/Users/Downloads/econrig_2015_1_19.pdf. (дата звернення 25.06.2019).

5. Моссаковский В.Б. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 38-48.

6. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2016. Вип. 1(47).Т.2. С. 411-417. URL : <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/10795/17.pdf>. (дата звернення 25.06.2019).

7. Огійчук М.Ф. Оцінка біологічних активів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник ХТУ*. 2017. № 12. С. 27-30.

8. Плахтій І.І. Поточні біологічні активи тваринництва: особливості відображення в обліку. *ННІ «Аграрна економіка»*. 2013. № 13. С. 6-12.

9. Податковий кодекс України : Закон України від 23 грудня 2010 р. 2755-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення 25.06.2019).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. (дата звернення 25.06.2019).

REFERENCES:

1. Andrushko R.D. (2016) Osoblyvosti obliku ta kontroliu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva [Features of accounting and control of current biological assets of livestock breeding]. *Oblik i finansy*, no. 10, p.p. 21-28. (in Ukrainian)

2. Kuzmin D.L. (2011) Aktualni problemy obliku biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva [Actual problems of accounting of biological assets of animal husbandry]. *Bukhhalterskyi oblik*, no. 21, p.p. 18-28. (in Ukrainian)

3. Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv (2006) : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29 ghrudnja 2006 r. No. 1315 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06>. (accessed 25 June 2019).

4. Myronova Yu.Yu. (2015) Osoblyvosti obliku ta kontroliu potochnykh biolohichnykh aktyviv tvarynnytstva [Features of accounting and control of current biological assets of livestock breeding]. *Ekonomika i rehion*, no. 1 (50). p.p. 109-113. URL : file:///C:/Users/Downloads/econrig_2015_1_19.pdf. (accessed 25 June 2019).

5. Mossakovskiy V.B. (2009) Oblik biolohichnykh aktyviv [Accounting for biological assets]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. no. 4. p.p. 38-48. (in Ukrainian)

6. Ovcharova N.V. (2016) Otsinka biolohichnykh aktyviv: problemy metodyky ta orhanizatsii [Assessment of biological assets: problems of methodology and organization]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriya Ekonomika*, no. 1(47), vol. 2. p.p. 411-417. URL : <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/10795/17.pdf>. (accessed 25 June 2019).

7. Ohiichuk M.F. (2017) Otsinka biolohichnykh aktyviv za natsionalnymy ta mizhnarodnymy standartamy [Assessment of biological assets according to national and international standards]. *Visnyk KhTU*, no. 12, p.p. 27-30. (in Ukrainian)

8. Plakhtii I.I. (2013) Potochni biolohichni aktyvy tvarynnytstva: osoblyvosti vidobrazhennia v obliku [Current biological assets of livestock: features of reflection in the account]. *NNI «Ahrarna ekonomika»*, no. 13, p.p. 6-12. (in Ukrainian)

9. Podatkovi kodeks Ukrainy (2010) : Zakon Ukrainy vid 23 ghrudnja 2010 r. 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (in Ukrainian) (accessed 25 June 2019).

10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy» (2005) : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18 lystopada 2005 r. # 790 / Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. (accessed 25 June 2019).

Maister Liudmyla

Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Vinnytsia Institute of Trade and Economics
Kyiv National University of Trade and Economics

ASSESSMENT AND ACCOUNTING OF COSTS FOR THE QUALITY OF BIOLOGICAL ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

The purpose of the article. The purpose of the study is to summarize features of the theoretical provisions and practical aspects of improving the assessment and accounting of costs for the quality of biological assets in the activities of agricultural enterprises in Ukraine.

Methodology. During the scientific research, such general scientific methods of cognition were used as: analysis and synthesis – in the processing of primary accounting information, dialectical method of knowledge, as well as abstract-logical method. Scientific results and conclusions are based on such general scientific methods as induction, deduction, analysis, synthesis, system approach, etc.

Results. The study of conditions for the recognition of biological assets as a part of assets of agricultural enterprises is carried out and there is stressed the need to take into account the consequences of past events regarding the probability of failure to obtain economic benefits in the future from the use of some assets in the reporting period.

The clarification concerning the recognition of long-term and current biological assets is provided for their uncertain use in various types of economic (non-agricultural) activities or keeping for sale. The importance of taking biological assets into account in the context of conducting types of economic activity related to crop production and livestock breeding in the process of recognizing the costs on the quality of current and long-term biological assets is determined.

The peculiarities of purchase in different ways of receipt of biological assets and their further processing under current operating conditions of business entities in the field of agriculture are highlighted.

The necessity of establishing a unified classification of biological assets of crop production and livestock breeding for the purposes of accounting with their further division into certain species and subspecies, homogeneous groups and subgroups within the classification features is substantiated.

It is established that the costs for the quality of biological assets depend on specific types of biological assets and can partly be included in their book value.

It is noted that under current conditions, it is very important to consider the peculiarities regarding the formation of the initial value and the recognition of costs for the quality of agricultural enterprises' biological assets obtained in different ways. Particular attention is needed to be paid the process of formation of the initial value of a biological asset, transferred to the long-term biological assets from the current biological assets, as well as costs for their quality.

The emphasis is made on the necessity of using generally accepted and additionally developed primary documents in the accounting process in order to confirm the costs incurred for the quality of biological assets at agricultural enterprises.

It is determined that in agriculture, both in crop and livestock production, the objects of accounting for quality costs are species or homogeneous groups (subspecies of animals by certain features) of biological assets.

Attention focuses on aspects of further development and improvement of the assessment and accounting of costs for the quality of current and long-term biological assets at domestic agricultural enterprises.

Practical implications. The practical value of the paper is the determination of the reliable estimation, conditions of recognition and organization of cost accounting for the quality of long-term and current biological assets at Ukrainian agricultural enterprises.

Value/originality. The features of the organization of cost accounting for the quality of current and long-term biological assets of agricultural enterprises determine the specificity of the application of generally accepted criteria, approved at the level of the current legislation. Additionally, it is noted that the costs for the quality of biological assets depend on specific types of biological assets and may also partly be included in their book value.