

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Оляднічук Наталія Володимирівна

к.е.н., доцент

Підлубна Ольга Дмитрівна

викладач

Уманський національний університет садівництва

м. Умань, Україна

Анотація: Бухгалтерський облік спрямований на забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів неупередженою обліково-аналітичною інформацією для прийняття і реалізації об'єктивних управлінських та економічних рішень. Реформування вітчизняного бухгалтерського обліку має на меті організаційний процес формування достовірної обліково-аналітичної інформації про наявність і рух біологічних активів та контроль за їх використанням.

Ключові слова: Бухгалтерський облік, біологічні активи, контроль біологічних активів.

Сучасні умови господарювання аграрного сектору економіки країни спонукають до поліпшення обліково-економічної інформації та забезпечення її корисності для прийняття управлінських рішень і складання звітності. Нагальною проблемою сьогодення є уточнення єдиного визначення поняття біологічні активи, враховуючи умови та сектор їх використання при виробництві сільськогосподарської продукції. Необхідною умовою є розробка процесу організації бухгалтерського обліку і контролю біологічних активів з метою забезпечення належного формування обліково-аналітичної інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Біологічні активи мають властивість трансформуватися в інші види

активів при їх використанні у виробничому процесі. Біологічний актив – жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Група біологічних активів – сукупність подібних (за характеристиками та/або призначенням та/або умовами вирощування) живих тварин або рослин [3]. Сільськогосподарською діяльністю є здійснюване суб'єктом підприємництва управління біологічною трансформацією і збором біологічних активів з метою їх продажу або переробки в сільськогосподарську продукцію чи виробництва додаткових біологічних активів. Трансформація біологічних активів пов'язана з окремими видами продукції (табл. 1).

Таблиця 1

Біологічні активи та їх трансформація

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти переробки
Рослинництво		
Фруктові дерева	Плоди, ягоди	Соки, сухофрукти, плодові вина
Виноградники	Виноград	Соки, вина, родзинки
Зернові культури (рослини)	Зерно, солома	Каші, хлібобулочні та кондитерські вироби
Соняшник (рослини)	Насіння соняшнику	Олія, халва, макуха, оліфа
Цукровий буряк	Коренеплоди	Цукор
Тваринництво		
Корови, кози	Молоко	Масло, сир, сметана
Кролі, нутрії	Тушки, хутро	М'ясопродукти, одяг
Кури	Яйця, тушки	Продукти харчування
Бджоли	Мед, віск	Медикаменти, солодощі

Отже, біологічні активи здатні на біотрансформаційні процеси, тобто мають властивість неминуче змінювати свою форму у процесі їх використання. До того ж такі процеси відбуваються під контролем суб'єкта господарювання: забезпечення сприятливих умов для трансформації біологічних активів та їх оцінка (вимірювання і контроль за зміною якості активів).

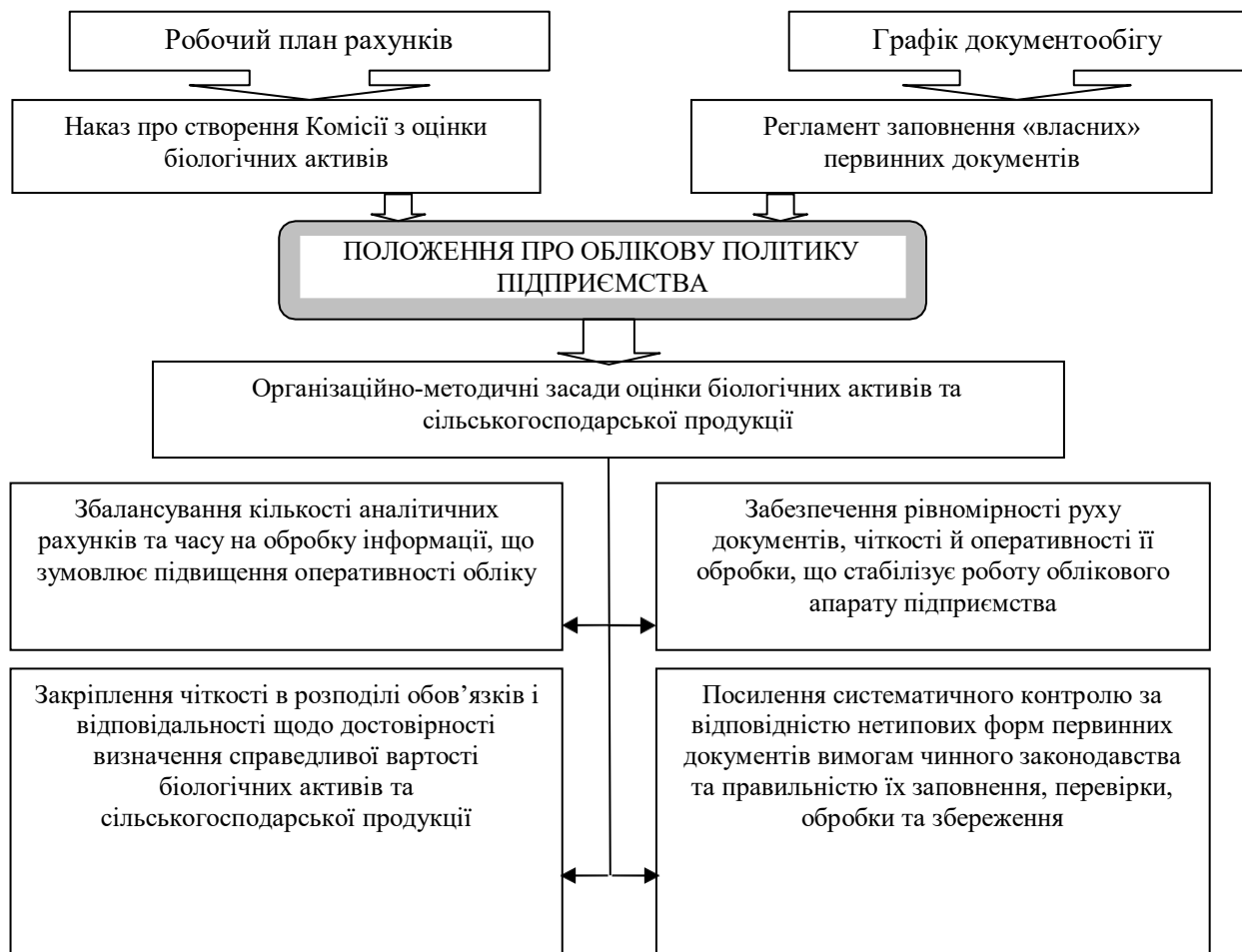
Біологічний актив та сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо: підприємство контролює їх у результаті минулих подій; існує

ймовірність отримання суб'єктом підприємництва майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням біологічних активів; є можливість достовірно визначити справедливую вартість або собівартість біологічного активу та сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарську продукцію, отриману в результаті використання біологічних активів, необхідно оцінювати за справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж. Отриману в результаті такої оцінки величину визнають собівартістю продукції сільськогосподарського виробництва. Якщо ж для біологічного активу існує активний ринок, то ціни на ньому є прийнятним підґрунтям для визначення справедливої вартості такого активу. Вибір оптимального методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції є досить складним і надзвичайно важливим етапом організації бухгалтерського обліку у підприємстві.

Процес визначення справедливої вартості досить складний, тому для її формування необхідно наказом керівника підприємства призначити спеціально створену комісію з оцінки біологічних активів та прописати це в обліковій політиці підприємства (рис. 1). Це може бути постійно діюча комісія або тимчасова комісія, яку скликають щоразу за потреби визначити справедливую вартість біологічного активу. У наказі про створення комісії з оцінки біологічних активів варто прописати її повноваження, а також випадки, за яких обставин і коли комісія має проводити оцінку біологічних активів за справедливою вартістю відповідно. Крім цього комісія має розробити документ довільної форми для відображення результатів оцінки біологічних активів, враховуючи обов'язкові реквізити, що має містити первинний документ [4].

Активи, які оцінені за справедливою вартістю, потребують переоцінки на дату балансу, тому необхідно розробити і використовувати ще один документ, що відображатиме переоцінку біологічних активів. Але й на такому етапі проблема не вирішується, оскільки активний ринок біологічних активів в Україні недостатньо сформований, що стає на заваді правильно визначити справедливую вартість біологічного активу та сільськогосподарської продукції.



**Рис. 1. Облікова політика біологічних активів
та сільськогосподарської продукції**

Біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюють за первісною вартістю. Для належної організації обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів слід керуватися Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [1]. До складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Організація і методика контролю достовірності облікового відображення біологічних активів має враховувати те, що біологічні активи відносяться до особливої групи активів, які піддаються високому фактору ризику, зв'язаного з

можливістю їхнього незаконного привласнення. Найбільш розповсюдженими навмисними порушеннями в обліку біологічних активів може бути збільшення кількості тварин, що загинули чи приховування приплоду з метою їхнього присвоєння.

Аналогічна ситуація може мати місце в обліку біологічних активів рослинництва – збільшення втрат врожаю чи недостовірне відображення обсягу врожаю сільськогосподарських культур.

Також є випадки, коли відбувається навмисне приховування точної кількості тварин, що загинули (або навмисне зменшення їх живої маси), штучне заниження втрати від врожаю. Виявити дані порушення необхідно контролювати шляхом звірки інформації щодо таких відхилень. Аналогічній перевірці підлягають операції з вибуття біологічних активів: продаж, забій, падіж. Здійснюючи перевірку, потрібно врахувати можливі порушення в зазначених операціях.

Для виявлення різного роду порушень щодо неправильного відображення інформації про біологічні активи варто застосовувати прийом логічного зіставлення взаємозалежних документів і рівнобіжного моделювання даних.

У процесі контролю варто перевірити правильність вартісної оцінки біологічних активів.

Методом арифметичного перерахування слід перевірити правильність розрахунків фактичної собівартості одиниці продукції. Результати перерахування порівнюють з даними обліку.

На підставі первинних документів, реєстрів аналітичного й синтетичного обліку необхідно контролювати правильність кореспонденцій рахунків з обліку біологічних активів на підприємстві.

Отже, основною метою контролю біологічних активів є підтвердження законності господарських операцій щодо операцій з біологічними активами і правильності відображення їх в обліку. Реалізація поставленої мети передбачає вирішення важливих завдань контролю біологічних активів (рис. 2).

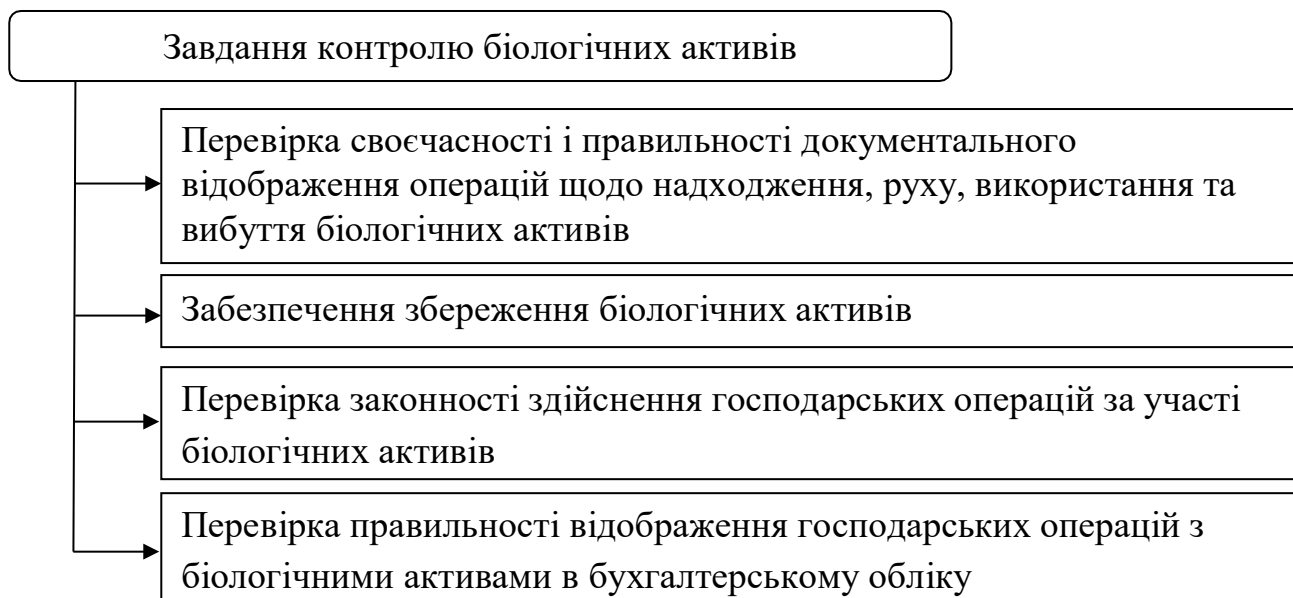


Рис. 2. Завдання контролю біологічних активів

Основні елементи організації та функціонування системи внутрішнього контролю біологічних активів наведено на рис. 3.

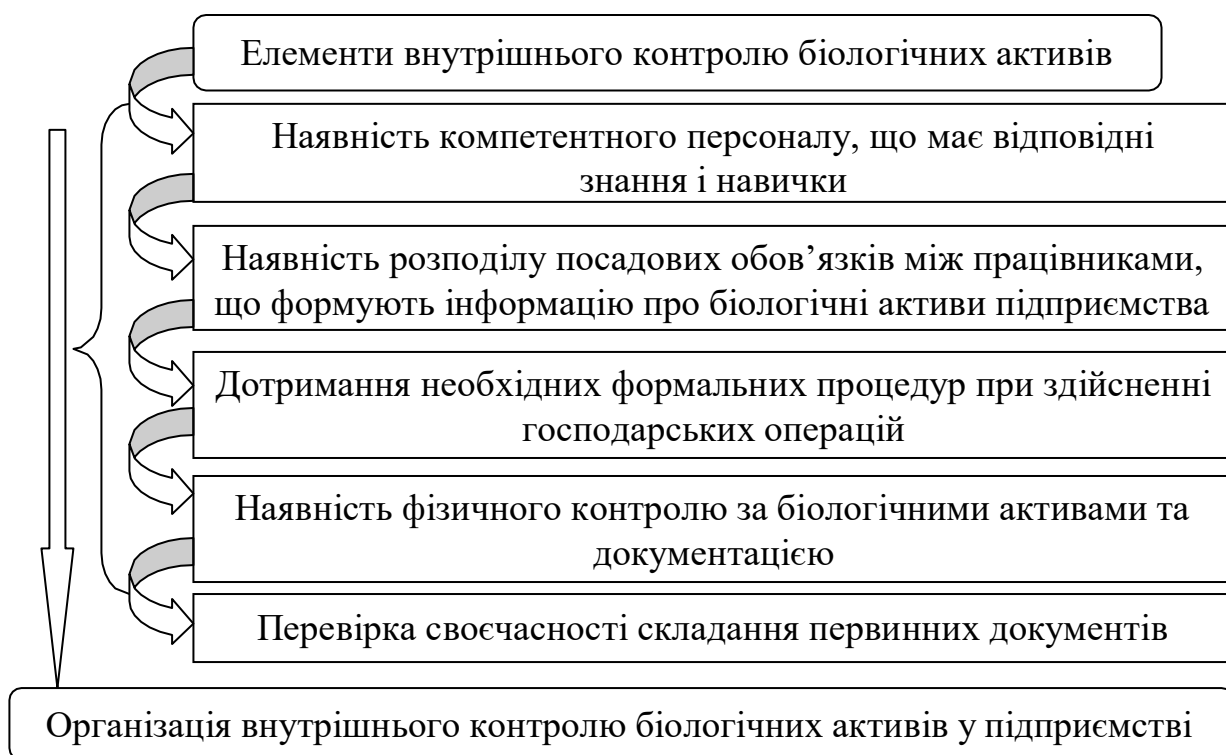


Рис. 3. Алгоритм процесу організації внутрішнього контролю біологічних активів

Враховуючи особливості функціонування біологічних активів, вважаємо, що здійснення контролю їх використання, перетворення та оцінки перевагу

доречно надавати таким методичним прийомам: дослідження документів, чинне нормативно-правове регулювання, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження.

Таким чином, запропоновані удосконалення процесу організації обліку і контролю біологічних активів сприятимуть підвищенню якості обліково-аналітичної інформації підприємства та ефективності прийнятих управлінських рішень.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315. URL : <https://document.vobu.ua/doc/3445> (дата звернення: 02.01.2024).

2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008р. №73. URL : https://zakononline.com.ua/documents/show/119913__669463 (дата звернення: 03.01.2024).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. № 790. URL : <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-30> (дата звернення: 02.01.2024).

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996–XIV. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&p=1306924068985324> (дата звернення: 03.01.2024).