

Ольга Олександрівна ОДНОШЕВНА

кандидат економічних наук,
старший викладач,
кафедра обліку, аудиту та управління фінансово-економічною безпекою,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет
E-mail: odnoshevnaolga@mail.ru

Юлія Леонідівна ЯКУБЕНКО

кандидат економічних наук, доцент,
викладач,
кафедра обліку, аудиту та управління фінансово-економічною безпекою,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет
E-mail: yakubenko_alex@mail.ru

**ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА**

Одношевна, О. О. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва [Текст] / Ольга Олександрівна Одношевна, Юлія Леонідівна Якубенко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2016. – Том 23. – № 1. – С. 183-188. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Вивчено і узагальнено теоретичні проблемні аспекти організації і методики обліку використання біологічних активів рослинництва. Надано рекомендації з оптимізації облікового забезпечення сільськогосподарських підприємств новими розробленими механізмами та моделями.

Мета. Полягає в аналізі організаційно-методичних аспектів обліку використання біологічних активів, аналізу організації із використання біологічних активів, а також розробці рекомендацій щодо забезпечення підвищення оптимізації обліку використання біологічних активів рослинництва.

Метод (методологія). Для розв'язання поставлених задач у роботі були використані наступні методи: порівняння (розгляд економічної сутності біологічних активів рослинництва); спостереження (дослідження організації обліку,); аналіз (вивчення показників діяльності низки сільськогосподарських підприємств та формування висновків роботи).

Результати. Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку використання біологічних активів рослинництва на підприємстві з метою підвищення аналітичності облікових даних.

Ключові слова: оптимізація; класифікація; механізм; облік біологічних активів; рослинництво.

Olga Oleksandrivna ODNOSHEVNA

PhD in Economics,
Senior Lecturer,
Department of Accounting, Auditing and Management of Financial and Economic Security,
Dnipropetrovsk State Agrarian and Economic University
E-mail: odnoshevnayaolga@mail.ru

Yuliya Leonidivna YAKUBENKO

PhD in Economics,
Associate Professor,
Dnipropetrovsk State Agrarian and Economic University
E-mail: yakubenko_alex@mail.ru

ECONOMIC ANALYSIS AND OPTIMIZATION OF ACCOUNTING OF USE OF BIOLOGICAL ASSETS OF PLANT GROWING

Abstract

Introduction. *The theoretical problem issues of accounting methods and the use of biological assets of plant growing are studied and summarized. Recommendations on optimization of accounting provision of farms with new mechanisms and models are worked out.*

Purpose. *The aim of the article is to analyze the organizational and methodological aspects of usage of biological assets, to analyze the use of biological assets, as well as to develop recommendations for the improvement of optimization of accounting of the use of biological assets of plant growing.*

Method (methodology). *To solve these tasks we have used the following methods in this article: method of comparison (to study the economic substance of biological assets of plant growing); method of observation (to study the accounting); method of analysis (to analyze the performance of a number of agricultural enterprises and formulation of conclusions).*

Results. *Scientific novelty of the results consists in the theoretical substantiation and development of practical recommendations as for the improvement of accounting of the use of biological assets of plant growing in the company in order to improve the analyticity of accounting data.*

Keywords: *optimization; classification; mechanism; plant growing; biological assets of plant growing.*

JEL classification: C13, C61, D61, M41, Q18

Вступ

Сьогодні в умовах ринкової економіки виникає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку та контролю процесу виробництва та використання біологічних активів рослинництва у сільськогосподарських підприємствах України. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» тлумачення біологічних активів усе більше привертає до себе увагу науковців і практиків. Нині дискусійними є питання організації обліку витрат на вирощування біологічних активів і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

Виокремлення біологічних активів в окрему обліково-аналітичну групу та впровадження принципово нового порядку їх бухгалтерського обліку обумовили необхідність внесення суттєвих змін в організацію всіх етапів облікового процесу. Це стосується удосконалення первинного, аналітичного і синтетичного обліку з урахуванням тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку та вимог управління до якості облікової інформації в сучасних умовах функціонування сільського господарства. Організація та методика обліку і аудиту сільськогосподарських підприємств визначаються загальними правилами та принципами, закріпленими на законодавчому рівні.

Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних аспектів оптимізації обліку і аудиту використання біологічних активів рослинництва зроблено такими науковцями, як: І. О. Бланк, П. С. Безруких, І. А. Бондарева, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. Дж. Еквілайн, В. І. Єфіменко, В. П. Завгородній, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, Н. В. Чебанова, Р. З. Чейз, І. Б. Швець та інші. Однак зазначимо: попри значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності біологічних активів рослинництва, єдиної позиції серед вчених не існує. Це питання потребує подальших досліджень та напрацювань.

Однак діяльність підприємств агропромислового виробництва відрізняється від інших сукупністю галузевих, природних, нормативних факторів, якими, як неодноразово доводилось науковцями, не варто нехтувати на всіх етапах обліково-контрольного процесу. Особливо це стосується обліку біологічних

активів рослинництва, виокремлення яких як важливого та унікального його об'єкта обумовили необхідність уточнення окремих організаційно-методичних засад обліку біологічних активів загалом.

Мета та завдання статті

Метою написання статті є проведення економічного аналізу, а також розробка оптимізаційного механізму процесу обліку біологічних активів рослинництва.

Завдання статті полягають в аналізі організаційно-методичних аспектів обліку процесу використання біологічних активів рослинництва, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу

Виокремлення частини активів сільського господарства в обліково-економічну категорію з прийняттям спеціалізованого сільськогосподарського стандарту бухгалтерського обліку П(С)БО 30 «Біологічні активи» обумовлене низкою об'єктивних і суб'єктивних факторів, які умовно можна об'єднати у дві групи: природні (здатність створювати готову продукцію у процесі життєдіяльності, залежність від природно-кліматичних і генетичних умов) та методологічні (гармонізація національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності, надання субсидій) [1, с. 26-29].

У процесі запровадження нових методологічних засад бухгалтерського обліку біологічних активів виявлено їх недостатню обґрунтованість, не вистачає досвіду щодо їх практичного застосування, недостатньо вивчено сутність й особливості цих активів. Так у науковій літературі, вітчизняних і зарубіжних нормативно-правових актах наводяться різноманітні визначення терміну «біологічні активи», які не повною мірою розкривають обліково-аналітичну сутність і склад цих останніх. Дискусійними залишаються питання обліку біологічних активів після закінчення періоду біотрансформацій (росту, відновлення, створення сільськогосподарської продукції). Вказані вище та інші неточності породжують суперечливі питання щодо практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» [4, с. 4-8].

Таблиця 1. Класифікація біологічних активів рослинництва для оптимізації аналітичного обліку

Субрахунок	Класифікаційна ознака	Аналітичний рахунок
161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»	Право власності	1611 «Власні» 1612 «Орендовані»
	Вид культур	16111 «Багаторічні насадження»
	Вид багаторічних насаджень (багаторічних трав, овочевих культур)	161111 «Сади» 161112 «Виноградники» 161113 «Ягідники»
	Культура, дата переведення, дата закладання, структурний підрозділ	1611111 «Кісточкові» 1611112 «Сад кісточковий, переведений 16.05.2007 бригада № 1»
165 «Незрілі біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю» 166 «Незрілі біологічні активи, оцінені за первісною вартістю»	Вид багаторічних насаджень	1651 «Сади» 1652 «Виноградники»
	Культура	16511 «Сад кісточковий»
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» 23 «Незавершене виробництво»	Дата закладання, структурний підрозділ	165111 «Сад кісточковий, закладений 16.05.2007»
	Галузь рослинництва	2111 «Зернові і зернобобові»
	Вид культур	21111 «Пшениця озима» 21112 «Пшениця яра»

Нині в основу системи синтетичних рахунків бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва на більшості підприємств покладено такі класифікаційні ознаки: термін використання, метод оцінки і здатність приносити економічні вигоди на дату балансу. Водночас особливого значення набуває розширення й уточнення класифікаційних ознак досліджуваних біологічних активів для побудови аналітичного обліку і формування інформаційного середовища для складання звітності та проведення аналізу. З метою побудови ефективного аналітичного обліку біологічних активів рослинництва пропонуємо класифікувати їх за різними ознаками (табл. 1).

Застосування запропонованої класифікації у більшості сільськогосподарських підприємств сприятиме полегшенню аналізу руху активів за окремими об'єктами обліку, визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Адже запропонована класифікація дозволить детально розподілити існуючі на підприємстві види рослин за допомогою їх ретельного розподілу на підвиди та додаткової аналітики через відкриття субрахунків четвертого і п'ятого порядку.

В умовах гармонізації бухгалтерського обліку біологічних активів із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку особливого значення набуває їх аналіз як важливий метод формування інформаційної бази для управління аграрним виробництвом і підприємством. Незважаючи на актуальність цього питання, відсутні теоретичні розробки щодо аналізу біологічних активів як окремого об'єкта обліку, з урахуванням нових засад оцінки та визначення фінансових результатів діяльності підприємств. Недостатнє науково-методичне забезпечення утруднює виявлення резервів поліпшення кількісних та якісних параметрів біологічних активів рослинництва, підвищення ефективності їх використання. Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів пропонуємо розроблену методику аналізу біологічних активів. Рекомендуємо сільськогосподарським підприємствам запроваджувати визначені нами етапи, мету, об'єкти, види та показники економічного аналізу біологічних активів рослинництва на підприємстві (рис. 1) [2].

Упровадження нового галузевого стандарту зумовлює формування принципово нових методологічних засад обліку сільськогосподарської діяльності, заснованих на ринковій вартості активів, визначенні фінансових результатів діяльності протягом господарського циклу.

Згідно з цим стандартом на кожен дату складання балансу біологічні активи необхідно переоцінювати за справедливою вартістю. Така оцінка дає можливість відобразити реальні показники фінансової звітності, які використовуються при отриманні сільськогосподарськими підприємствами інвестицій і кредитів банків. Собівартість реалізованих біологічних активів, яка також обліковується за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості без витрат на місці продажу на останню дату складання балансу, по тій вартості, за якою вони відображені в обліку на дату реалізації. [3. с. 8-12].

Вважаємо, що запропонований механізм оптимізації обліку процесу використання біологічних активів рослинництва дозволить більшості управлінців сільськогосподарських підприємств здійснювати усесторонній аналіз наявних біологічних активів рослинництва. Він дає змогу проаналізувати ефективність виробництва продукції рослинництва від посадки, догляду за посівами, внесення необхідних добрив, збору врожаю та, як результат, до аналізу прибутковості від реалізації в динаміці. Цей алгоритм, за умови поетапного використання, дозволить оптимізувати виробничий процес, скоротити собівартість, прискорити терміни реалізації та максимізувати кінцевий прибуток.

Оцінка фінансово-господарської діяльності більшості сільськогосподарських підприємств показала, що проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, зокрема посівів сільськогосподарських культур. Вартість посівів до моменту оцінки за справедливою вартістю складається із витрат на вирощування, які відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а в момент «переоцінки» їх необхідно обліковувати на рахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва» за справедливою вартістю.

Слід звернути увагу на те, що на кожен звітну дату справедлива вартість біологічних активів може змінюватись, що додатково має знаходити відображення в синтетичному та аналітичному обліку та фінансовій звітності. Важливо звернути увагу і на те, що після досягнення поточними біологічними активами рослинництва стадії зрілості (збирання урожаю), аналітичний облік культур, які були оцінені за справедливою вартістю, закривається із субрахунку 211 та відновлюється на рахунку 23. Останнє пов'язано з тим, що поточні біологічні активи в стадії зрілості припиняють процес життєдіяльності (зникають як об'єкт обліку), а вихід від них продукції обліковується лише за кредитом рахунку 23.

Дослідження показують, що оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а, отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До таких випадків ми відносимо: залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізацію підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінка застави під кредитування, підведення підсумків роботи на збори засновників та ряд інших подій, котрі вимагають оцінки активів за ринковою ціною. У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінку активів за справедливою вартістю та, як правило, вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За П(С)БО 30 «Біологічні активи» облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без урахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків у майбутньому.

У зв'язку з цим більш доцільно було б результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва вносити до додаткового капіталу. Тобто збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства на проміжні звітні дати.

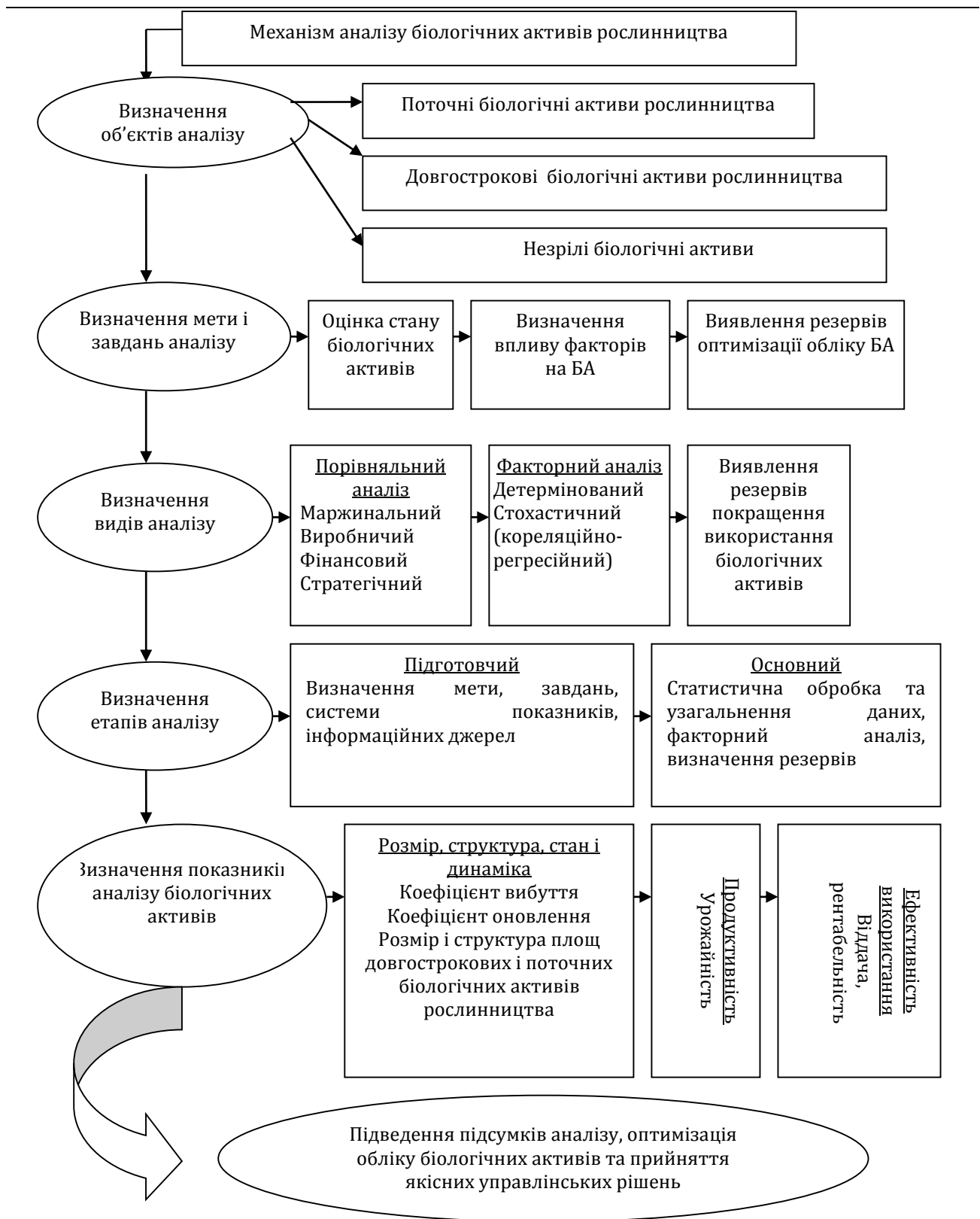


Рис. 1. Механізм оптимізації обліку біологічних активів рослинництва

Висновки та перспективи подальших розвідок

Усесторонній аналіз діяльності більшості сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва, надав можливість оцінити ефективність такого виробництва, виявити так звані «слабкі місця» та на базі цього розробити конкретні шляхи удосконалення облікового процесу та оптимізації виробництва продукції рослинництва загалом. Так за результатами дослідження було запропоновано класифікувати активи рослинництва за різними ознаками, що сприятиме

полегшенню аналізу руху активів за окремими об'єктами обліку, визначенню об'єктів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції. Адаже запропонована класифікація дозволить детально розподілити наявні на підприємстві види рослин за допомогою їх ретельного розподілу на підвиди та додаткової аналітики через відкриття субрахунків четвертого і п'ятого порядку. Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів запропоновано механізм оптимізації обліку біологічних активів рослинництва, який містить головні етапи, мету, об'єкти, види та показники їх економічного аналізу.

Список літератури

1. Жук, В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
2. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [В. М. Жук, Ю. С. Рудченко, Б. С. Гузар та ін.]; під ред. В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С.5 – 22.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – 2006. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.
4. Біологічні активи [Електронний ресурс]: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 / Міністерство фінансів України. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157.

References

1. Zhuk, V. M. (2009). *Kontseptsiiia rozvytku bukhhalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky* [The concept of accounting in the agricultural sector]. NNTs «IAE» Kyiv, Ukraine.
2. Zhuk, V. M. (2008). Guidelines on the organization of accounting of biological assets and agricultural produce at market (fair) value. *Oblik i finansy APK*, 1, 5-22.
3. *On approval of guidance on accounting of biological assets*. Retrieved from: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF06097.html.
4. *Regulations (standard) accounting 30 "Biological assets"*. Retrieved from: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157.

Стаття надійшла до редакції 21.03.2016 р.