

УДК 657:347

О. П. Левченко,

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Таврійський державний агротехнологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ У ТВАРИННИЦТВІ

У статті наводяться пропозиції щодо організації і удосконалення обліку біологічних активів у тваринництві, які відіграють велику роль у забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їх бухгалтерського обліку є важливим напрямом удосконалення облікової системи.

In the article suggestions are borne in relation to organization and improvement of account of biological assets in a stock-raising, which play a large role in providing of food safety of country and production process of agrarian enterprises, organization of their record-keeping is important direction of improvement of the registration system.

Ключові слова: тваринництво, товаровиробники, велика рогата худоба, первинний облік, документообіг, приплид, методологія обліку, управлінський облік, вихід продукції.

Key words: stock-raising, commodity producers, cattle, primary account, документооборот, issue, methodology of account, administrative account, product output.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виробництво продукції тваринництва є одним з найважливіших видів сільськогосподарської діяльності більшості підприємств України. Тваринництво постачає незамінні продукти харчування і цінну сировину для харчової і переробної промисловості. У тваринництві виробляється м'ясна продукція, цінна за вмістом високоякісних білків і незамінних амінокислот. Середня науково обґрунтована норма споживання м'яса як необхідного продукту харчування становить 80 кг на одну людину в рік, у тому числі 36 кг яловичини і телятини. Також тваринництво є основним постачальником органічних добрив для рослинництва і певною мірою зумовлює рівень урожайності сільськогосподарських культур.

Незважаючи на те, що в Україні існують всі можливості для розвитку переробного виробництва, обсяги надходження худоби та птиці для переробки зменшуються, скорочується використання виробничих потужностей переробних підприємств, що є наслідком занепаду тваринництва, зокрема скорочення поголів'я худоби та птиці, зниження їх продуктивності, а також збільшення обсягів переробки сировини безпосередньо сільськогосподарськими товаровиробниками. Протягом 1991 — 2003 років у всіх категоріях господарств поголів'я великої рогатої худоби скоротилося на 16,8 млн голів, а в сільськогосподарських підприємствах

поголів'я великої рогатої худоби скоротилося на 17,9 млн голів. Аналогічна ситуація склалася і з виробництвом тваринницької продукції. Порівняно з 1990 роком реалізація на забій худоби і птиці зменшилася на 3,8 млн т., виробництво молока — на 10,8 млн т., яєць — на 4,8 млрд шт., вовни — на 26,4 тис. т.

Унаслідок цього споживання м'яса і м'ясопродуктів зменшилося з 68,2 кг у 1990 році до 34,5 кг у 2003 році, тобто майже у 2 рази, молока і молокопродуктів — з 373 до 226 кг (на 38%), яєць — з 272 до 214 шт. (на 21%).

У 2007 році ситуація покращилася. Виробництво валової продукції тваринництва зросло на 1,3%, в т.ч. в сільськогосподарських підприємствах — на 5,4%. За січень-червень всіма категоріями господарств України реалізовано на забій 1270 тис. т. худоби і птиці, вироблено майже 6 млн т. молока та 7,4 млрд шт. яєць. У порівнянні з відповідним періодом 2006 року виробництво м'яса зросло на 115 тис. т., а молока — зменшилось на 365 тис. т. Чисельність великої рогатої худоби скоротилася на 7%, у т.ч. корів — на 9%, свиней — збільшилось на 9%. Щодо сільськогосподарських підприємств, то діїне стадо зменшилось у всіх регіонах на 13%.

За сучасних умов господарювання та розвитку ринкової економіки в Україні гостро постає питання удосконалення бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Особливої гостроти ця проблема набула після затверд-

ження П(С)БО 30 "Біологічні активи", який змінив традиційні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві і визначив нові вимоги до облікової інформації. Крім того, постає необхідність в методичному забезпеченні ведення раціональної організації обліку та контролю.

АКТУАЛЬНІСТЬ

Так як біологічні активи тваринництва відіграють велику роль в забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їх бухгалтерського обліку є важливим напрямом удосконалення облікової системи.

ОГЛЯД ДОСЛІДЖЕНЬ

Аналіз наукових праць та публікацій таких вчених, як Л. Сука, М. Огійчука, Ф. Бутинця, В. Моссаковського, О. Канцурова та інших щодо проблемних питань з обліку біологічних активів на даний час показує, що ці моменти так і залишаються спірними.

Метою написання даної статті є пропозиції з удосконалення організації обліку біологічних активів та ведення первинного обліку в тваринництві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Основою бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва, без якої неможливий подальший облік, є фіксування і реєстрація фактів здійснення господарських операцій в первинних документах.

Загалом можна відзначити, що організація первинного обліку біологічних активів тваринництва в сільськогосподарських підприємствах не відповідає сучасним вимогам щодо надання повної та достовірної інформації про їх наявність, рух та вартість, тобто не дотримується принцип повного висвітлення. Серед причин цього слід відмітити недоступність і недосконалість типових та спеціалізованих форм первинного обліку біологічних активів тваринництва, при відсутності вільного доступу обліковців до затверджених зразків відповідних первинних документів на паперових та електронних носіях, через низьку автоматизацію облікового процесу та неможливість вільного виходу в світову мережу "Інтернет".

У сільськогосподарських підприємствах відповідно до чинного законодавства нині застосовуються типові та спеціалізовані форми первинних документів на російській мові, затверджені ще Міністерством сільського господарства СРСР в період 1972—1990 рр. [2]. Через це має місце певне протиріччя в нормативно-правовій базі з регулювання організації первинного обліку. Зокрема, у пункті 1.3 Положення про документальне забезпечення записів у

бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88, первинні документи, облікові реєстри і фінансова звітність повинні складатися українською мовою. Документи, складені іноземною мовою (в т.ч. російською), що є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, повинні мати впорядкований переклад українською мовою.

Загалом підприємства повинні застосовувати для обліку сільськогосподарської діяльності типові форми у відповідності до графіку документообороту прийнятого у Наказі про облікову політику. Але у більшості сільськогосподарських підприємств не має графіків документообороту, не кажучи про Накази про облікову політику. Тому підприємства ведуть облік первинних операцій у формах, які не затверджені органами державної влади і які не завжди мають обов'язкові реквізити: назву документа, дату і місце складання, назву підприємства, зміст та обсяг господарської операції та одиницю її виміру, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані.

У більшості сільськогосподарських господарств первинні документи, які фіксують важливі процеси господарської діяльності (оприбуткування приплоду, переведення тварин з групи в групу та ін.) оформлюються у вигляді простої бухгалтерської довідки чи записки. Це негативно відображається на методології, організації бухгалтерського обліку і аналізу.

В умовах посилення ролі управлінського обліку на підприємствах такі форми не задовольняють сучасних вимог щодо повноти та якості облікової інформації. Особливо відчутно проблема організації ефективного первинного обліку та документообороту постала після затвердження П(С)БО 30 "Біологічні активи". Це зумовлено необхідністю відображення та документального підтвердження справедливої вартості біологічних активів у момент первісної оцінки та на звітну дату складання фінансової звітності. [1]

Міністерство аграрної політики України разом з Національним науковим центром "Інститут аграрної економіки УААН" розробляє нові уніфіковані та стандартизовані форми первинної документації з обліку біологічних активів для аграрних підприємств. Розробка нових форм первинних документів є дуже важливою для удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку біологічних активів.

Загалом облік у тваринництві повинен враховувати особливості господарської діяльності, забезпечувати потребу у повній, достовірній та своєчасній інформації, а також бути

спрямованим на дотримання вимог Міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що підвищить конкурентоспроможність вітчизняних підприємств при залученні іноземних інвестицій. Крім того, на сучасному етапі розвитку аграрного виробництва і облікової науки важливим напрямом удосконалення обліку біологічних активів тваринництва є організація всіх елементів облікового процесу згідно з принципами, що передбачені П(С)БО 30, та їх поєднання з іншими складовими обліку на підприємстві.

Для удосконалення первинних форм обліку біологічних активів можна використати два підходи: внесення змін до діючих форм з урахуванням змін в обліку та розробка нових форм первинного обліку.

Збільшення кількості первинних документів у сільському господарстві не потрібне, тому що це збільшить затрати праці на заповнення цих документів, а отже, і матеріальні затрати. Тому удосконалення форм первинних документів, що застосовуються у тваринництві, має бути спрямоване на покращення існуючих форм обліку шляхом збільшення кількості показників і реквізитів у відповідності до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Всі первинні документи, які фіксують здійснення господарських операцій з біологічними активами тваринництва, можна умовно поділити на три групи. До першої групи належать документи, які підтверджують операції надходження, вибуття та руху біологічних активів на підприємстві. Сюди відноситься Акт на оприбуткування приплоду тварин, Акт на переведення тварин з групи в групу, Акт на вибуття тварин і птиці, Акт на вибракування тварин із основного стада.

До другої групи документів первинного обліку відносять документи, які підтверджують якісні та кількісні зміни активів в результаті біологічних трансформацій: Відомість зважування тварин, Розрахунок визначення приросту.

Третя група об'єднує первинні документи, які призначені для первинного обліку надходження продукції тваринництва. Це Журнал обліку надою молока, Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт настригу та приймання вовни та інші [1].

Запровадження такої схеми буде сприяти організації ефективного документообороту в оформленні операцій з біологічними активами тваринництва. Крім цього, дана схема може бути запроваджена на підприємствах різних форм власності.

В основу запропонованого вище поділу первинних документів покладено відображення в них справедливої вартості активів тваринництва на певний момент виробничого процесу та відповідну звітну дату згідно з вимогами П(С)БО

30 "Біологічні активи". Так, відповідно до пункту 10 зазначеного стандарту "біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу".

У залежності від того, який метод визначення справедливої вартості використовується на підприємстві, можна використовувати такі документи як розрахунок визначення приросту або бухгалтерська довідка.

Деякі форми первинних документів з обліку приросту тварин не повністю відповідають вимогам П(С)БО 30 "Біологічні активи". Вони обмежуються лише фіксацією приросту худоби в натуральних показниках без врахування його вартості. За діючими раніше методологічними засадами приріст тварин обчислювали переважно в племінних господарствах. Після впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" роль зазначених документів у обліку активів тваринництва збільшилась. Тому що оцінка активів на звітну дату обов'язкова для всіх підприємств і розмір приросту молодняка повинен визначатися, як мінімум, на кожному звітну дату і відображатися у відповідних первинних документах.

Тому в більшості первинних документів з оприбуткування до зважування і визначення приросту необхідно додати такі показники, як справедлива вартість на дату оприбуткування, справедлива вартість на поточну дату і зміну справедливої вартості. Це дозволить достовірно і повно відображати інформацію про біологічні активи тваринництва у відповідності до П(С)БО 30 "Біологічні активи".

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, удосконалення форм первинних документів з обліку біологічних активів тваринництва полегшить роботу облікового апарату аграрних підприємств та підвищить його продуктивність. А також дозволить побудувати ефективну організацію первинного обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Література:

1. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві// Облік і фінанси АПК. — 2007. — № 11—12.
2. Лист Міністерства аграрної політики України від 19.01.2004 № 37-27-12/455 "Про Методичні рекомендації по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах".
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.

Стаття надійшла до редакції 20.10.2009 р.