

**Мирончук З. П.,**

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Львівський національний аграрний університет,  
м. Львів, Україна

**Андрушко Р. П.,**

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Львівський національний аграрний університет,  
м. Львів, Україна

**Луса О. В.,**

к. т. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Львівський національний аграрний університет,  
м. Львів, Україна

---

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА, СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

*Метою статті є обґрунтування теоретичних і методологічних засад та прикладних аспектів організації обліку поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. Обґрунтування і розкриття обліково-аналітичної сутності поточних біологічних активів здійснено методами індукції і дедуції, аналізу та синтезу. Використання системного методу дозволило визначити основні класифікаційні ознаки і здійснити загальну обліково-економічну класифікацію біологічних активів. Проведене дослідження дало змогу виявити перспективні механізми, спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку поточних біологічних активів для організації ефективного документообігу в частині документального оформлення операцій з біологічними активами тваринництва та підтвердження їхньої справедливої вартості і запровадження в практику в сільськогосподарських підприємствах. Практична цінність роботи полягає в поданні конкретних рекомендацій та пропозицій щодо покращення організації обліку і контролю поточних біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.*

**Ключові слова:** облік; поточні біологічні активи тваринництва; первинні документи; первісна оцінка; справедлива вартість.

**Постановка проблеми.** Особливої актуальності та складності нині набуває проблема ведення обліку в сільському господарстві, що передусім стосується адаптації міжнародних стандартів і принципів обліку до реалій вітчизняного господарювання.

Функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку. В аграрному секторі специфічними об'єктами обліку є земля, біологічні активи і біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція тощо.

Щоб правильно і раціонально організувати облік, необхідно мати досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації

з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів-фінансистів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

Виробництво продукції тваринництва є одним з основних видів господарської діяльності багатьох аграрних підприємств.

З огляду на значну роль біологічних активів тваринництва у забезпеченні населення цінними продуктами харчування та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їхнього бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління є важливим напрямом удосконалення облікової

системи. Особливої гостроти ця проблема набула після впровадження 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 [1, с. 36].

Потребує удосконалення на практиці методика оцінки поточних біологічних активів та організаційно-методологічні підходи і положення щодо побудови та ведення первинного, зведеного, аналітичного та синтетичного обліку даних активів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у дослідження проблеми обліку біологічних активів зробили такі відомі вчені-економісти, як Л. К. Сук, М. Я. Дем'яненко, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, Т. П. Головченко, В. М. Жук та ін. Проте аналіз останніх досліджень і публікацій вказує на те, що єдиної думки щодо організації первинного обліку руху біологічних активів тваринництва та їхньої оцінки в агроформуваннях не досягнуто.

**Постановка завдання.** З метою кращої організації обліково-аналітичного забезпечення процесу виробництва продукції тваринництва доцільно удосконалити документальне оформлення господарських операцій з обліку біологічних активів у частині повного та обґрунтованого кількісного та якісного їхнього відображення протягом усього виробничого процесу.

**Виклад основного матеріалу.** Аграрний сектор – особлива сфера виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Вести облік і аналіз наявності та руху таких ресурсів дуже складно, адже вони постійно змінюються – рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості. Процес якісних і кількісних змін таких активів отримав назву біологічних перетворень.

Найважливішу роль у забезпеченні ефективного функціонування як окремого підприємства, так і національної економіки в цілому відіграють біологічні активи. Крім того, значимість біологічних активів зумовлена тим, що вони становлять основну частину виробництва продукції сільськогосподарських фермерських господарств, для яких це основне джерело фінансових ресурсів.

З прийняттям 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» Міністерством фінансів

України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», проте в дію він був введений тільки з 1 січня 2007 року, і є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами щодо сільськогосподарської діяльності. Також були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

У зв'язку із набуттям чинності П(С)БО 30 почали діяти нові підходи організації і ведення обліку запасів і основних засобів у сільському господарстві, які можуть зараховуватись до складу поточних і довгострокових біологічних активів.

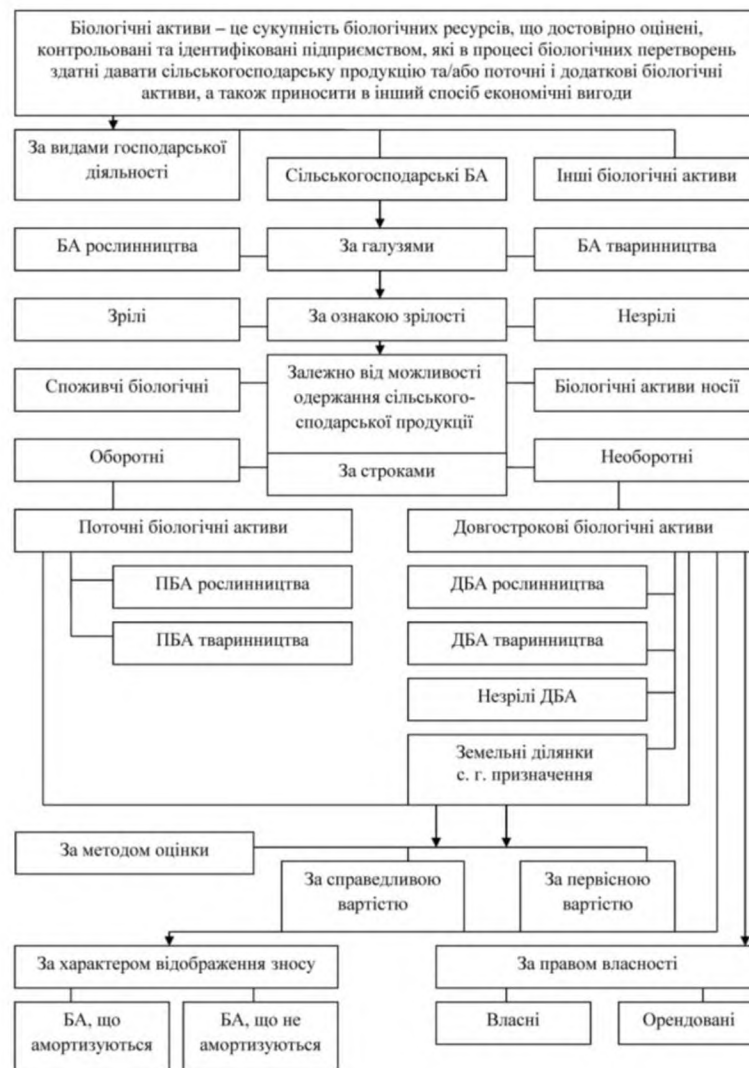
Принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 «Біологічні активи» до існуючої практики обліку в сільському господарстві, є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні активи», оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів [2, с. 116].

У методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку активів зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо [3]:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена [4].

Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Класифікація біологічних активів – це відносно стабільна, логічно побудована система активів сільськогосподарського підприємства, окремі структурні одиниці якої характеризуються певною самостійністю та виконують певне призначення стосовно системи. Класифікацію біологічних активів подано на рис. 1.1.



Складено за [3].

Вибір оптимального методу оцінки біологічних активів є одним із найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку. Порядок визнання і оцінка поточних біологічних активів

залежить від джерел їхнього надходження, стадії використання та ринкових умов господарювання підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

**Визнання та оцінка поточних біологічних активів згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи»**

Критерій	Порядок визнання та оцінки в обліку
<b>ПЕРВІСНЕ ВИЗНАННЯ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ</b>	
Визначення в складі біологічних активів	1. Підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; 2. Підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; 3. Є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності; 4. Вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.
<b>ОЦІНКА ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ПРИ ПЕРВІСНОМУ ВИЗНАННІ</b>	
Придбання за грошові кошти	За первісною вартістю, яка включає: 1) ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; 2) суму ввізного мита; 3) витрат на транспортування; 4) інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Безоплатне отримання	По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість поточних біологічних активів збільшується інший операційний дохід.

закінчення табл. 1

Внесок до зареєстрованого капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.
Обмін на неподібний біологічний актив	Справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією.
<b>ОЦІНКА ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ДАТУ БАЛАНСУ</b>	
Поточні біологічні активи	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. З огляду на ціни, що склалися на відповідні біологічні активи на активному ринку на звітну дату
Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо	За первісною вартістю, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», до періоду, в якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів.

*На основі П(С)БО 30 «Біологічні активи»*

На наш погляд, проблемними є питання:

- подвійної оцінки біологічних активів і сільсько-господарської продукції (за первісною і справедливою вартостями);
- методи ведення обліку витрат;
- відсутність розроблених типових форм первинних документів, показники яких давали б необхідну інформацію для заповнення форм бухгалтерської звітності;
- визначення фінансових результатів сільсько-господарської діяльності.

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи», первісне визнання сільськогосподарської продукції повинно відображатися в обліку в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу й оцінена за справедливою вартістю. Справедлива вартість ґрунтується на цінах активного ринку, а якщо їх є кілька, то того ринку, на якому господарство передбачає продавати свою продукцію [5, с. 5].

Оцінка тваринницької продукції, що не підлягає тривалому зберіганню, є ще проблематичнішою. На таку продукцію взагалі відсутні ціни активного ринку. У цьому випадку доцільно використовувати договірні ціни.

На нашу думку, на регіональних рівнях (обласних, районних) необхідно встановлювати сезонні середньозважені ринкові ціни на основні види сільськогосподарської продукції. Усю координаційну роботу в цьому напрямі повинні взяти на себе Управління сільського господарства і продовольства при обласних (районних) державних адміністраціях.

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію та технологію виробництва і, відповідно, на побудову бухгалтерського обліку. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, належать поточні біологічні активи тваринництва. Поточні біологічні активи тваринництва утворюють особливу групу оборотних активів. За економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу й оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин та їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада. До складу молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі зараховують поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане поза його межами: молодняк усіх видів з моменту

одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів і свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах з вирощування тварин основного стада – ще й корів-первісток від моменту розселення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

Сільськогосподарські підприємства в цей об'єкт зараховують і тварин, переданих громадянам на вирощування за договорами і прийнятих від населення для реалізації [6, с. 303].

У процесі вирощування молодняка і відгодівлі худоби в стаді тварин відбуваються зміни. Збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду в своєму господарстві, за рахунок придбання худоби в інших господарствах та в громадян. До відгодівельної групи надходить худоба, вибракувана із основного стада. Тварини ростуть, переходять із однієї вікової групи в іншу, збільшують свою живу масу, а, відповідно, і вартість. Значна частина тварин вибуває з господарства внаслідок реалізації м'ясокомбінатам, іншим підприємствам та громадянам; частину переводять до основного стада; частину забивають на м'ясо та мають місце випадки падежу тварин, вимушеного забою, нестачі, крадіжок тощо. Усі ці процеси повинні знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку.

Ми пропонуємо схему первинного обліку біологічних активів тваринництва, згідно з якою всі первинні документи, в яких фіксуються господарські операції з поточними біологічними активами тваринництва, можна умовно поділити на три групи:

- документи з руху біологічних активів;
- документи з оцінки біологічних активів на звітну дату;
- документи з первісної оцінки продукції тваринництва.

На зміну справедливої вартості молодняка тварин, порівняно з оцінкою в моменті оприбуткування, впливають два фактори:

- 1) зміна ваги та якісних характеристик;
- 2) кон'юнктура цін на активному ринку.

Тому доцільним буде, на нашу думку, поряд з Розрахунком визначення приросту використовувати запропоновану нами Бухгалтерську довідку визначення справедливої вартості біологічних активів на певний період. У цій довідці основними показниками будуть: номер ферми; прізвище, ім'я,

по батькові працівника, за яким закріплені тварини; облікова група тварин; справедлива вартість біологічних активів тваринництва на попередню дату (дату попереднього зважування); справедлива вартість біологічних активів тваринництва на звітний період; зміна справедливої вартості та відображення її в обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку біологічних

активів тваринництва сприятиме дотриманню вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», полегшить роботу облікового апарату сільськогосподарських формувань і підвищить його продуктивність. Крім того, впровадження нових форм, розроблених нами, дасть змогу побудувати ефективну організацію первинного обліку біологічних активів, що сприятиме веденню управлінського і фінансового обліку відповідно до вимог ринкового середовища.

## **ЛІТЕРАТУРА**

1. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34–42.
2. Перевозник Н. В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н. В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 6 (73). – С. 115–118.
3. Михайлов М. Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : навч. посібник / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, А. М. Кадацька, О. О. Баранік. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 472 с.
4. Облік сільськогосподарської діяльності : навч. посібник / [Ю. Я. Лузан, В. М. Жук, В. М. Гавришук та ін.] ; за ред. Жука В. М. – К. : Вид-тво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 4–8.
6. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.] ; за ред. проф. М. Г. Огійчука. – [6-те вид. перероб. і допов.]. – К. : Алеута, 2010. – 1056 с.
7. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П. М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 32–37.
8. Кузьмович П. М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах / П. М. Кузьмович // ВІСНИК ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52) – С. 130–135.
9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // www.nau.kiev.ua.
10. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
12. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 4 червня 2009 року №390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=98&ArtID=876>.

**З. П. Мирончук, Р. П. Андрушко, А. В. Лыся,**

*Львовский национальный аграрный университет, г. Львов, Украина*

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ТЕКУЩИХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ЖИВОТНОВОДСТВА, СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

*Целью статьи является обоснование теоретических и методологических основ и прикладных аспектов организации учета текущих биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях. Обоснование и раскрытие учетно-аналитической сущности текущих биологических активов осуществлено методами индукции и дедукции, анализа и синтеза. Использование системного метода позволило определить основные классификационные признаки и осуществить общую учетно-экономическую классификацию биологических активов. Проведенное исследование позволило выявить перспективные механизмы направлены на повышение достоверности, оперативности и аналитичности учета текущих биологических активов для организации эффективного документооборота в части документального оформления операций с биологическими активами животноводства и подтверждения их справедливой стоимости и внедрение в практику в сельскохозяйственных предприятиях. Практическая ценность работы заключается в представлении конкретных рекомендаций и предложений по улучшению организации учета и контроля текущих биологических активов в сельскохозяйственных предприятиях.*

**Ключевые слова:** *учет; текущие биологические активы животноводства; первичные документы; первоначальная оценка; справедливая стоимость.*

Z. P. Myronchuk, R. P. Andrushko, O. V. Lysa,  
Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine

**THE FEATURES OF ORGANIZATION OF CURRENT BIOLOGICAL ASSETS OF LIVESTOCK  
ACCOUNTING, CONDITION AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT**

**Purpose.** *The purpose of the article is theoretical and methodological principles and applied aspects of current biological assets accounting in agricultural enterprises.*

**Methods of study.** *Justification and disclosure of accounting and analytical nature of current biological assets by methods of induction and deduction, analysis and synthesis.*

**Results.** *Using a systematic method allowed to identify the main classification criteria and implement a common accounting and economic classification of biological assets.*

**Scientific novelty of the research results.** *The study made it possible to identify promising mechanisms aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity current biological assets accounting for an efficient workflow in terms of documenting the operations of biological assets and livestock confirmation of their fair value and the introduction of the practice of agricultural enterprises.*

**The practical significance of the study.** *The practical value of the work lies in presenting specific recommendations and suggestions for improving the organization of accounting and control current biological assets at agricultural enterprises.*

**Keywords:** *accounting; current biological assets are livestock; primary documents; initial evaluation; the fair value.*

**Рецензенти:** *Великий Ю. В., д. е. н., професор;  
Яремко Ю. І., д. е. н., професор.*

© Мирончук З. П., Андрушко Р. П.,  
Лиса О. В., 2014

*Дата надходження статті до редколегії 26.09.2014*