

---

**УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

---

УДК 657.421.1:636.3

**Н. М. Вдовенко**, д. е. н., професор,  
**Л. В. Богач**, к. е. н.**ЗМІНИ У ГЛОБАЛЬНИХ ТЕНДЕНЦІЯХ ФОРМУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

**Анотація.** У статті розглянуто методичні і практичні проблеми бухгалтерського обліку в тваринництві, пов'язані з застосуванням Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств і П (С) БО 30 «Біологічні активи». Досліджено стан організації первинного обліку операцій стосовно біологічних активів, їх перетворень у вівчарстві.

**Ключові слова:** біологічні активи; тваринництво; сільськогосподарська продукція; справедлива вартість; вівчарство.

**Н. М. Вдовенко**, д. е. н., професор,  
**Л. В. Богач**, к. э. н.**ИЗМЕНЕНИЯ В ГЛОБАЛЬНЫХ ТЕНДЕНЦИЯХ ФОРМИРОВАНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ**

**Аннотация.** В статье рассмотрены методические и практические проблемы бухгалтерского учета в отрасли животноводства, связанные с практическим использованием Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий и П (С) БУ 30 «Биологические активы». Исследовано состояние организации первичного учета операций в отношении биологических активов, их преобразований в овцеводстве.

**Ключевые слова:** биологические активы; животноводство; сельскохозяйственная продукция; справедливая стоимость; овцеводство.

**N. M. Vdovenko**, Doctor of Economic Sciences, Professor,  
**L. V. Bohach**, Candidate of Economic Sciences**THE CHANGES IN GLOBAL TENDENCIES OF BIO RECOURSES AND AGRICULTURAL GOODS FORMATION**

**Abstract.** In the article the methodological and practical problems of accounting in the field of animal related action Methodological recommendations on planning, accounting and calculation of production costs of agricultural enterprises and the introduction of P (S) BO 30 «Biological assets». The state of primary registration transactions in respect of biological assets, their transformation in the livestock industry.

**Keywords:** biological assets; livestock; agricultural products; the fair value; sheep.

**Актуальність теми дослідження.** Тваринництво є особливою сферою 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 – тварини. Порядок обліку і контролю наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості. Враховуючи сказане, можна стверджувати, що виокремлення біологічних активів на підприємствах в обліково-економічну категорію є важливим етапом розвитку як національної системи бухгалтерського обліку, так і аграрного сектора. Прикладне застосування П (С) БО 30 «Біологічні активи», який регулює облік активів сільського господарства є актуальним й обґрунтованим.

---

**УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

---

**Постановка проблеми.** Розглянути прикладні аспекти впровадження П (С) БО 30 «Біологічні активи», визначити об'єкти, елементи та статті обліку витрат саме у вівчарстві як важливої складової галузі тваринництва. Дослідити стан організації первинного обліку операцій стосовно біологічних активів, їх перетворень у вівчарстві.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичним та прикладним аспектам формування та обліку біологічних активів присвячені праці М. Огічука, В. Пархоменка [1], В. Іовенко, П. Польської, О. Антоненко [2], Н. Гончаренко [3], М. Скрипан [4], Л. Сука [5]. Незважаючи на вагомий науковий напрацювання в частині обліку й аналізу біологічних активів Р. Грачовою, В. Жуком, В. Савчуком, Г. Кірейцевим, М. Михайловим, В. Моссаковським та іншими вченими, наявні ще теоретико-методологічні, практичні і організаційні проблемні питання. Водночас вказане потребує подальшого ґрунтовного дослідження та практичного вирішення в умовах глобальних трансформаційних процесів.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження змін у глобальних тенденціях формування біологічних активів та сільськогосподарської продукції у тваринництві зокрема у вівчарстві.

**Виклад основного матеріалу.** Сільськогосподарське виробництво складається з двох відносно самостійних галузей – рослинництва та тваринництва, що зумовлює складності організації бухгалтерського обліку і контролю. Роль бухгалтерського обліку біологічних активів посилилась з набуттям чинності П (С) БО 30 «Біологічні активи». Завдяки цьому біологічні активи виокремлено в окремий об'єкт обліку та впроваджено методологічні засади їх обліку. Серед галузей тваринництва традиційною галуззю для України є вівчарство. Його потужний потенціал завжди був пов'язаний з виробництвом таких незамінних видів сировини, як вовна, смушки, шкури. Крім того, вівці дають м'ясо – цінний дієтичний продукт, а в деяких районах – і молоко для виробництва бринзи та сирів. До біологічних активів та сільськогосподарської продукції у вівчарстві віднесено: основне стадо овець, вовну, сперму, приплід, смушки, ягнят на час відлучення, молоко. Продуктами переробки на які не поширюється П (С) БО 30 є пряжа, бринза, різноманітні сорти сиру, кисломолочні продукти, м'ясопродукти [6]. Враховуючи специфічні особливості галузі вівчарства, даний вид господарювання передбачає облік довгострокових і поточних біологічних активів, додаткових біологічних активів, сільськогосподарської продукції. Основне стадо овець належить до довгострокових біологічних активів. До нього належать продуктивні тварини (вівцематки, барани), які постійно надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. Сільськогосподарська продукція поділяється на основну (вовна основного стада овець), супутню (молоко від основного стада овець) та побічну (гній) [2].

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів у вівчарстві є молодняк овець на вирощуванні. Не включаються до складу поточних біологічних активів вівчарства – вівцематки, барани-плідники, валахи. Раціональна організація ведення бухгалтерського обліку продукції вівчарства повинна забезпечувати контроль за виконанням планів кількісних (кількість голів тварин, що поставлені на відгодівлю, і кількість центнерів приросту ваги тварин) і якісних показників відгодівлі, сприяти виявленню резервів підвищення ефективності відгодівельних операцій.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічного перетворення біологічних активів вівчарства можуть бути види тварин (вівці) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевих-вікових (технологічних) груп (барани-плідники). Вівцематки, барани-плідники, барани-пробники, валахи придбані в інших господарствах, племінних об'єднаннях, оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур та за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених господарством для їх одержання. Тварини, що надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як їх частина пайової участі, обліковуються на підставі рахунків-фактур і «Товарно-транспортних накладних на відпуск-прийом тварин і птиці» (спеціалізована форма № 1 с.-г.). Операції з передачі в якості внеску до статутного капіталу та безоплатної передачі довгострокових біологічних активів відображаються записами (табл. 1).

## УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Таблиця 1

### Передача як внесок до статутного капіталу та безоплатна передача довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Передано в якості внеску до статутного капіталу ВАТ «Ягнятко»				
1.	Списано вартість вівцематок, переданих в якості внеску до статутного капіталу	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	12 000
2.	На суму погодженої вартості внеску над балансовою вартістю активу	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	24 000
3.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	4 000
Безоплатно передано тварин ЗАТ «Чабани»				
1.	Списано вартість безоплатно переданих вівцематок	949 «Інші витрати операційної діяльності»	163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	949 «Інші витрати операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»	

Первісна вартість безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання. На справедливу вартість безоплатно отриманих біологічних активів збільшується додатковий капітал [1].

При отриманні приплоду (ягнят) слід дотримуватись встановленого порядку його документального оформлення і оцінки з метою оприбуткування і визначення матеріально відповідальних осіб за подальше зберігання поголів'я тварин. Приплід з моменту народження визнається поточним біологічним активом та оприбутковується за справедливою вартістю. Підходи до оцінки приплоду можуть бути наступними (табл. 2).

Таблиця 2

### Порядок оприбуткування приплоду у вівчарстві та його оцінка

Вид тварин	Назва і форма документа	Час складання документа	Порядок оцінки
			1. Визначення справедливої вартості
Ягнята	«Акт на оприбуткування приплоду тварин» (форма № ПБАСГ-3)	В день окоту	За справедливою вартістю голови приплоду
			2. При неможливості визначення справедливої вартості За плановою собівартістю голови приплоду (в кінці року роблять до оцінку до фактичних витрат), виходячи з того, що на приплід відносять 12 % витрат основного стада романівської породи, 15 % каракульської та 10 % витрат усіх інших порід.

При формуванні чи переведенні тварин до основного стада складають «Акт № \_\_ приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (форма № ДБАСГ-2). Акт заповнює зоотехнік (завідувач фермою, бригадир) у день переведення тварин. Документ підписують і працівники, які передали і які прийняли тварин на подальше утримання. Належним чином оформлені Акти підписує керівник структурного підрозділу, завідувач фермою та використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) та для зоотехнічного обліку. В кінці місяця Акти разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) передають до бухгалтерії господарства, де їх використовують для відображення операцій щодо руху тварин в реєстрах обліку [3]. Отже, первісне визнання

---

**УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

---

продукції вівчарства відображається в обліку в тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

«Акт на оприбуткування приплоду тварин» (форма № ПБАСГ-3) складається в двох екземплярах завідувачем ферми, зоотехніком або бригадиром безпосередньо в день отримання приплоду. Один екземпляр Акту передається до бухгалтерії підприємства на наступний день після його складання, де він є підтвердженням для оприбуткування приплоду в бухгалтерських реєстрах. Другий екземпляр є підставою для здійснення записів в Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і в кінці місяця також надходить в бухгалтерію підприємства разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13). Дані актив, крім свого основного призначення – для обліку поголів'я тварин, – використовують також для нарахування заробітної плати робітникам ферм.

Для документального оформлення вибуття тварин в результаті забою, прирізування і падежу використовують «Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізування і падіж)» (форма № ПБАСГ-6) та Обліковий лист забою і падежу тварин. Вибракування тварин із основного стада для відгодівлі та реалізації, без забою на підприємстві оформлюється «Актом №\_\_ на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибракування тварин)» (форма № ДБАСГ-4). На кожен випадок забою тварин, переведених з відгодівлі, вимушеного прирізування, падежу або гибелі від стихійного лиха тварин, або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає «Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізування і падіж)» [3].

Відправлення вовни на фабрики і заготівельні пункти оформляють Товарно-транспортну накладну на відправку-прийняття вовни (форма № 1-сг (вовна)). Відпуск продукції іншим (крім заготівельних і переробних) підприємствам оформляють Накладною на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20) або типовою формою накладної (форма № 1-ТН). До справедливої вартості забитих тварин додають витрати з забою. Якщо такі витрати не можна прямо віднести, то їх попередньо обліковують як цехові витрати з наступним розподілом пропорційно живої маси забитих тварин. Шкури та іншу побічну продукцію оцінюють за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації і віднімають від загальної суми витрат. Витрати (без вартості побічної продукції) ділять на масу одержаного м'яса і визначають собівартість одного центнера м'яса. Якщо відбувається сортування м'яса, то витрати можна розподілити між видами та сортами продукції пропорційно цін реалізації. Якщо шкура загиблої тварини має товарну цінність і може бути реалізована, в Акті вказується: «Шкуру знято і здано на склад за накладною №\_\_». Коли з визначених причин її не використовують, то в документі вказують: «Труп утилізовано разом зі шкурою». Після затвердження Акту роблять записи про вибуття поголів'я в «Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі» (форма № ПБАСГ-12) та разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) подають у бухгалтерію підприємства [6].

Галузь вівчарства має особливість, що одержану продукцію не тільки реалізують на сторону, а й у значній кількості споживають самим підприємством для повторення процесу виробництва і передають на переробку. При використанні продукції вівчарства всередині підприємства важливо вибрати відповідний метод її оцінки. Підхід має відповідати правилам ведення бухгалтерського обліку і вимогам ринкової економіки. Вивчені питання переробки вівчарської продукції на власних переробних потужностях чи на давальницьких умовах висвітлюють, що оприбуткування продукції з переробки здійснюється виходячи із фактичних витрат на її переробку та вартості сировини. Собівартість продукції виробництв, що здійснюють переробку лише власної продукції, розраховують діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції. Якщо здійснюють одночасно переробку власної і давальницької сировини, то собівартість продукції визначають таким чином [3]:

**КРОК 1.** Обчислюють собівартість переробки одиниці сировини (виконаної роботи) шляхом ділення витрат по переробці (без вартості сировини) на кількість переробленої сировини (власної і давальницької).

---

**УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

---

**КРОК 2.** Обчислюють собівартість продукції шляхом ділення витрат (витрати по переробці, вираховують множенням собівартості одиниці переробки на кількість переробленої власної сировини, плюс вартість сировини) на кількість одержаної з переробки власної готової продукції.

Продукцію, передану для переробки, оцінюють за справедливою вартістю, визначеною під час первісного визнання цієї продукції.

Враховуючи зміни в методології бухгалтерського обліку, важливим його завданням є облік витрат на біологічні перетворення. Враховуючи специфіку галузі вівчарства, облік витрат можна вести за такими статтями витрат: корми, засоби захисту тварин (біопрепарати, медикаменти тощо), витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати (включають страхові платежі зі страхування будівель і споруд, довгострокових біологічних активів вівчарства, частину вартості літніх таборів для тварин), непродуктивні витрати (в обліку), загально-виробничі витрати. Витрати на утримання стригального пункту, стриження овець, пакування, маркування вовни відносяться безпосередньо на собівартість вовни [6]. Підводячи підсумок викладеному вище матеріалу, можна зробити наступний висновок, що правильна і раціональна організація ведення бухгалтерського обліку продукції вівчарства, повинна забезпечувати контроль за виконанням планів кількісних (кількість голів тварин, що поставлені на відгодівлю, кількість центнерів приросту маси тварин) та якісних показників відгодівлі, сприяти виявленню, використанню резервів підвищення ефективності відгодівельних операцій. Хочеться відмітити, що будь-які нововведення з питань бухгалтерського обліку не дадуть позитивних результатів, якщо бухгалтер вівчарського господарства не буде постійно замислюватись і не вдосконалюватиме свої знання в галузевому аспекті, оскільки знання біотехнічних особливостей росту овець у взаємозв'язку з обліковими даними надає широкі можливості для управління бізнесом.

**Висновок.** Отже, основними завданнями організації обліку і контролю поточних біологічних активів у вівчарстві є: постійне забезпечення керівників і спеціалістів оперативною інформацією про наявність поголів'я тварин; своєчасне та правильне оформлення документів за операціями та забезпечення достовірних даних про всі зміни; контроль за збереженням тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах їх руху; правильне обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні та вибутті; визначення справедливої вартості поточних біологічних активів. Удосконалення форм первинних документів, що застосовуються у тваринництві, повинно проходити шляхом поєднання накопиченого передового досвіду, застосування форм первинного обліку з їх подальшим удосконаленням шляхом впровадження нових реквізитів та показників.

**Література**

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / за ред. М. Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. – Х. : Фактор, 2008. – 480 с.
2. Вівчарство України : наукове видання / В. М. Іовенко, П. І. Польська, О. Г. Антонєць та ін. ; Укр. акад. аграр. наук, Ін-т тваринництва степових р-нів ім. М.Ф. Іванова "Асканія-Нова" – Нац. наук. селекц.-генет. центр з вівчарства, Нац. наук. селекційно-генетичний центр з вівчарства. – К. : Аграр. наука, 2006. – 616 с.
3. Гончаренко, Н. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахуванням цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 40–45.
4. Скрипан, М. Проблеми обліку біологічних активів та шляхи їхнього вирішення / М. Скрипан // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації : збірник тез доповідей П'ятої ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених (ч. 2), (Тернопіль, 21–23 лютого 2008 р.) – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – С. 490–493.
5. Сук, Л. Облік довгострокових біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 6 – С. 45–48.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 - Біологічні активи : Затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 № 790 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 103–106.

**References**

1. Bukhhalterskyi oblik v sil'skomu hospodarstvi v pervynnykh dokumentakh i provodkakh (2008) [Accounting in agriculture in the primary documents and transactions] [in Ukrainian].
2. Iovenko, V. M., Polska, P. I., Antonets, O.H. et al. (2006). Vivcharstvo Ukrainy. Naukove vydannia [Sheep breeding in Ukraine. Scientific publication] «Ahrarna nauka» UAAN, Kyiv [in Ukrainian].



---

**УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

---

3. Honcharenko, N. Vyznachennia spravedlyvoi vartosti biolohichnykh aktyviv z urakhuvanniam tsin aktyvnoho rynku: metodychni ta informatsiini aspekty (2009) [The determination of fair value of biological assets considering the price of active market: methodological and information aspects] Bukhhalterskyi oblik i audyt, 1, p. 40–45 [in Ukrainian].

4. Skrypan, M. (2008). Problemy obliku biolohichnykh aktyviv ta shliakhy yikhnoho vyrishennia [Problems of accounting for biological assets and solutions] Ekonomichnyi i sotsialnyi rozvytok Ukrainy v KhKhI stolitti: natsionalna identychnist i tendentsii hlobalizatsii : zbirnyk tez dopovidei Piatoi yuvileinoi mizhnarodnoi naukovo–praktychnoi konferentsii molodykh uchenykh - Economic and social development of Ukraine in XXI century: national identity and globalization trends, book of abstracts of the Fifth anniversary international scientific–practical conference of young scientists. Ekonomichna dumka, 2008, p. 490–493[in Ukrainian].

5. Suk L. (2007). Oblik dovhostrokovykh biolohichnykh aktyviv (2007) [Accounting for long-term biological assets] Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi, p. 45–48 [in Ukrainian].

6. Polozhennia (standart) bukhhalterskooho obliku 30 - Biolohichni aktyvy (2007) [Regulation (standard) accounting Biological assets 30] Zatverdzheno nakazom MFU vid 18.11.2005 r. № 790. Vse pro bukhhalterskyi oblik, № 18, p. 103–106 [in Ukrainian].

Надійшла 27.09.2016

**Бібліографічний опис для цитування :**

Вдовенко, Н. М. Зміни у глобальних тенденціях формування біологічних активів та сільськогосподарської продукції / Н. М. Вдовенко, Л. В. Богач // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 3 (7). – С. 162-167.