

УДК 658:633.15

Г. Є. Павлова,
д. е. н., професор, декан факультету обліку і фінансів,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1400-7348>
В. О. Киричок,
здобувач вищої освіти, магістр,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-9367-2686>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.4.31

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА ТА ПРОБЛЕМИ ЇХ ОБЛІКУ

H. Pavlova,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Dean of the Faculty of Accounting
and Finance, Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine
V. Kyrychok,
Graduate of higher education, master's degree, Dnipro State Agrarian and Economic University

ECONOMIC CONTENT OF CURRENT BIOLOGICAL ASSETS OF LIVESTOCK AND PROBLEMS OF THEIR ACCOUNTING

Сільське господарство вважається особливою сферою виробництва, оскільки в процесі створення готової продукції поряд з фінансовими і матеріально-технічними ресурсами задіяні також природні ресурси: земля і живі організми.

Введення в дію НПБО 30 "Біологічні активи", яким змінено організацію та методику обліку тварин у сільськогосподарських організаціях. Як відомо, нова методологія бухгалтерського обліку, яка була реалізована в Національному стандарті бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", призвела до численних проблем у бухгалтерській професії та не знайшла широкого впровадження в сільськогосподарських підприємствах країни. У статті зазначено, що існують численні проблеми щодо організації та управління біологічними активами (відсутність чіткого визначення, класифікації, неефективна система синтетичного та аналітичного обліку тощо).

It has been determined that the population of Ukraine lacks meat and meat products. In solving the issue of increasing meat and livestock production, the approach of this industry is effective, first of all. The shortsightedness of agricultural managers, low liquidity and difficult financial situation led to the destruction of livestock farming in organizations that were private: partnerships and leased enterprises. Compared to the expected period of the administrative economy, the livestock industry is preserved in collective ownership organizations that are part of an agricultural production cooperative, which follows the introduction of market principles of management in the agricultural sector and the preservation of land and property, which allows for the preservation of the integrity of land and property complexes.

It has been proven that livestock breeding is of great economic importance for the country as a whole. It is considered a source of providing the population with such important food products as meat, milk, eggs, and also provides the industry with wool, leather, fur and other resources.

Agriculture is considered to be a special sphere of production, as in the process of creating finished products, along with financial, material and technical, and labor resources, natural resources are also involved: land and living organisms.

Despite the importance of accounting policies, there is a problem in agricultural organizations with their creation; the managers of the organization specifically address this issue and do not take into account the specifics of the organization's activities when creating them.

In addition, most agricultural enterprises created their accounting policies when the basic laws on agriculture were created, despite the fact that many changes have taken place in the economy of the state. It has been determined that one of the most important responsibilities in the creation of accounting and analytical support is to study the rules governing the activities of biological assets.

As Ukraine promotes efficient international economic activity, there is a widespread use of international standards. National and international standards have some similarities, but there are significant differences between them.

Ключові слова : поточні біологічні активи, тваринництво, бухгалтерський облік, вибуття.

Key words: current biological assets, animal husbandry, accounting, disposal.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сьогодні, навіть в умовах військового стану, підвищення ефективності тваринницької галузі є надзвичайно важливим. Населенню України не вистачає м'яса та м'ясних продуктів. У вирішенні питання збільшення виробництва м'яса і тваринництва ефективний підхід перш за все цієї галузі. Недалекоглядність керівників сільськогосподарських організацій, низька ліквідність та скрутне фінансове становище призвели до знищення тваринництва в організаціях, які були приватними: товариствах, орендних підприємствах. У порівнянні з передбачуваним періодом адміністративної економіки, галузь тваринництва зберігається в організаціях колективної власності, які є частиною сільськогосподарського виробничого кооперативу, це слідує запровадженню ринкових принципів господарювання в аграрному секторі та не втрачання землі та власності, це дає змогу зберегти цілісність земельно-майнових комплексів. Нам необхідно терміново вирішити питання узгодження попиту та пропозиції м'яса, встановлення пропорційного співвідношення між сільськогосподарськими та переробними підприємствами.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У наукових публікаціях останнього десятиліття була зроблена спроба розглянути кілька питань: розкрити економічну, фінансову та аналітичну природу категорії "біологічні активи", класифікувати біологічні активи для фінансових цілей, обговорити наукові принципи, що лежать в основі аналізу динаміки, відтворення та ефективності використання біологічних активів, удосконалення методичних та організаційних підходів до оцінки біологічних активів та їх обліку.

Стан справ та проблеми, пов'язані з обліком біологічних активів у контексті даного дослідження, задокументовано у розвідках М.Ф. Огічука, М.М. Коцупатрого, О.О. Канцурова, В.М. Жука, В.Б. У дослідженні брали участь інші вчені, в тому числі Моссаковський. Ф.Ф. неодноразово ставили під сумнів ефективність теоретико-методологічних засад МСФЗ і, як наслідок, вітчизняних НП(С)БО. Бутинець, Ю.А. Кузьмінський, М.С. Пушкар П.Я. Хомин, Н.М. Малюга, Л.К. Сук, О.М. Петрук, Ткаченко Н.М. Проте залишається багато невирішених питань [5].

У міжнародному бухгалтерському обліку процес ведення бухгалтерського обліку, створення фінансової звітності та оприлюднення інформації про біологічні активи регулюється МСБО 41 "Сільське господарство". Однак принципи обліку та оцінки тварин і рослин, які є частиною біологічних активів, суттєво відрізняються від міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема це стосується поняття "біологічні активи", їх класифікації відповідно до наукових принципів та оцінки, які базуються на ринковій вартості предмета. Це поняття стало загальноприйнятим у зарубіжному бухгалтерському обліку [3].

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Мета дослідження передбачає обґрунтування теоретичних і практичних засад діагностики біологічного складу оборотних засобів тваринництва та вирішення питання їх обліку у фермерському господарстві.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Розведення тварин має важливе економічне значення для країни в цілому. Він вважається джерелом забезпечення населення такими

важливими продуктами харчування, як м'ясо, молоко, яйця, а також забезпечує промисловість вовною, шкірою, хутром та іншими ресурсами [15].

Сільське господарство вважається особливою сферою виробництва, так як в процесі створення готової продукції поряд з фінансовими, матеріально-технічними і трудовими ресурсами задіяні також природні ресурси: земля і живі організми.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку "Сільське господарство" діє вже понад 20 років. В Україні з 1 січня 2007 року діє аналогічний стандарт бухгалтерського обліку під назвою Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО) 30 "Біологічні активи". Пропонується новий метод ведення бухгалтерського обліку сільського господарства, який не є загальноприйнятим у реальному світі, а в Україні це робиться вперше.

У методичних пропозиціях з обліку біологічних активів зазначено, що біологічний актив вважається активом, якщо:

- ризики та переваги володіння біологічними ресурсами були делеговані корпорації;
- підприємство відповідає за біоресурси і контролює його використання;
- є висока ймовірність того, що підприємство в майбутньому отримає фінансову вигоду від його використання в сільському господарстві;
- можна точно визначити витрати біоресурсів [4].

Відповідно до НП(с)БО 30, який є "Біологічні активи", термін біологічні активи з терміном дії 12 місяців або менше, тобто активи, які є біологічними та виробляють сільськогосподарську продукцію, а також інші біологічні активи, які приносять економічні вигоди протягом цього періоду часу вважаються біологічними активами. Крім того, біологічними активами вважаються тварини, які вирощуються та відгодуюються.

Сільське господарство вважається особливою сферою виробництва, оскільки в процесі створення готової продукції поряд з фінансовими і матеріально-технічними ресурсами задіяні також природні ресурси: земля і живі організми.

Процес обліку та аналізу наявності та руху цих ресурсів складний, оскільки вони постійно змінюються: рослини проходять різні стадії розвитку, тварини набирають вагу, досягають зрілості тощо. Процедура якісної та кількісної зміни цих активів називається біологічною трансформацією.

НП(С)БО 30 під назвою "Біологічні активи" описує процес, за допомогою якого тварини чи рослини зазнають виробництва сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, а також отримують фінансову вигоду в інший спосіб. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яка утримується компанією або вирощується фізичною особою [4].

МСБО 41 "Сільське господарство" стверджує, що процес визнання та оцінки біологічних активів починається, коли компанія отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми грошовими вигодами, і може бути достовірно оцінений за собівартістю або справедливою вартістю [2].

У методичних пропозиціях з обліку активів зазначено, що біологічний актив вважається активом, якщо:

- небезпеки та переваги біологічної власності були делеговані корпорації;
- підприємство піклується про біологічний ресурс та регулює його використання;
- є абсолютна впевненість, що підприємство отримає фінансові вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарському виробництві в майбутньому.
- витрати біоресурсів може бути точно оцінена [1].

Залежно від напрямку та тривалості використання біологічні активи поділяються на необоротні (довгострокові та малолітні довгострокові біологічні активи рослинництва та тваринництва) або оборотні активи (біологічні активи рослинництва та тваринництва).

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір зумовлює необхідність удосконалення організації та методів обліку сільського господарства з метою створення функціональної інформаційної системи, що відповідає потребам відкритої ринкової економіки.

Одним із кроків стало запровадження Національного стандарту бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", який змінив спосіб та організацію обліку тварин у сільськогосподарських підприємствах. Як відомо, нова методологія бухгалтерського обліку, яка була впроваджена в Національному стандарті бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", має численні проблеми практичного застосування концепції та не отримала широкого впровадження в сільськогосподарських підприємствах країни. Однією з причин цього є недостатній обсяг наукових досліджень та відсутність практичних вказівок щодо застосування окремих положень стандартів.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів тваринництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбутковано приплід тварин від основного стада	21	232
Оприбутковано приріст живої маси тварин	21	232
Вибракувано тварин із основного стада і поставлено на відгодівлю	21	16
Переведено тварин із однієї вікової групи в іншу або з ферми на ферму (зміни відбуваються тільки на аналітичних рахунках до рахунка 21)	21	21
Оприбутковано тварин, які надійшли в результаті купівлі у різних підприємств та організацій	21	63
Одержано тварин у порядку внесків для зарахування в статутний капітал	21	46
Списано тварин на забій	233	21
Переведено тварин в основне стадо: а) на списання вартості молодняка тварин, переведених в основне стадо б) оприбуткування молодняка тварин до довгострокових біологічних активів	155	21
	16	155
Списано тварин на реалізацію за собівартістю	90	21
Вартість загиблих тварин віднесено на витрати підприємства	232	21

Джерело: сформовано на основі [1].

За дебетом рахунка 21 "Поточні біологічні активи" відображаються поточні біологічні активи тваринництва, а за кредитом рахунку — вибуття об'єктів, продаж, безкоштовна передача тощо. На субрахунку 212 ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю, потім ці активи зменшуються на очікувану собівартість їх реалізації. На рахунку 213, який має назву "Поточні біологічні активи тваринництва на момент первинного придбання", документується наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, вартість яких неможливо визначити з абсолютною точністю, внаслідок чого, облік цього основного засобу ведеться згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Відповідно до НП(С)БО 30 "Біологічні активи" та Методичних рекомендацій щодо обліку біологічних активів використання поточних біологічних активів у тваринництві відобразатиметься в бухгалтерському обліку таким чином (табл. 1).

Впровадження та застосування НП(С)БО 30 "Біологічні активи" та Методичних рекомендацій щодо обліку біологічних активів мають на меті забезпечити належний облік тварин у сільському господарстві, однак не приділяють значної уваги метод, який використовується для регулювання їх руху на підприємстві. У ході дослідження було виявлено, що методичні пропозиції щодо регулювання біологічних активів у сільськогосподарських організаціях не отримали санкціонування законодавчого органу.

Відповідно до повноважень контролюючих органів покладено виконання загальних законів щодо організації та здійснення контролю за наявністю та рухом біологічних активів у формі оборотних активів. Поділ біологічних

активів на окремих облік і аналіз, а також запровадження абсолютно нової методики організації облікового процесу зумовили необхідність суттєвих змін в організації всіх етапів процесу. Це стосується вдосконалення первинного, аналітичного та синтетичного обліку з урахуванням еволюції національної системи бухгалтерського обліку та вимог сучасного сільського господарства до якості облікової інформації.

Організація обліку майна в сільськогосподарських організаціях передбачає проведення комплексних заходів щодо накопичення, групування, систематизації та аналізу інформації про господарські операції щодо надходження, руху та вибуття цих активів у зв'язку з господарською діяльністю з метою прийняття ефективних і своєчасних рішень щодо управління.

При організації обліку біологічних активів у тваринництві враховують декілька особливостей обліку, характерних для сезонних умов у сільському господарстві, зокрема:

1) надходження тваринницької продукції та витрати на виробництво все ще не узгоджуються протягом року.

2) витрати поділяються за видами і складом тварин в облікові групи. ціна продукції цієї галузі залежить від кількості грошей, витрачених на тварин і їх продуктивності.

3) при веденні обліку худоби використовується окрема система документообігу, присвячена аграрному сектору.

4) у сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року, внаслідок чого собівартість визначається наприкінці року.

При аналізі порядку правонаступництва та методики обліку біологічних активів найбільш суттєві питання наведені в таблиці 2.

Таблиця 2. Проблемні питання, що виникли в організації і методиці бухгалтерського обліку біологічних активів

Область проблеми	Сутність проблеми
Об'єкти обліку	Не чітка визначеність в об'єктах бухгалтерського обліку і відображення у статистичній звітності
Аналітичний облік	Не зручне застосування аналітичних рахунків, що призводить до використання субрахунків 2 і 3 порядків
Рахунки обліку	Неможливість застосування аналітики до біологічних активів тваринництва оцінених за первісною і справедливою вартістю, що призводить до зведення в обліку тварин на вирощування з різними обліковими оцінками в одну групу, та ускладнює документальне оформлення
Первинні документи	Нові форми первинних і зведених документів не набули широкого практичного застосування
Інформаційні технології	Організація і ведення обліку здійснюється без використання комп'ютерних технологій
Оприбуткування тварин	Ні в методичних рекомендаціях, ні в НПСБО 30 не вказано чіткості в оприбуткуванні тварин, одержаних у господарстві
Оцінка	Застосування справедливої вартості оцінки біологічних активів не набуло практичного впровадження, тому використання планової собівартості є зручним способом
Методика обліку	Обліковувати приріст молодняку тварин є не зручним способом, так як відділення приросту від тварин є фактично неможливим. Неможливо в момент одержання додаткових біологічних активів визначити розподіл біологічних активів на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію, так як в цей період немає чіткої визначеності у подальшому використанні продукції. Облік побічної продукції на рахунку 27 чи 208 є не завжди можливим. Щоб не виникало спірних питань ефективнішим буде застосування лише субрахунку 208

Джерело: сформовано на основі [3, 5].

Переглядаючи наукові публікації щодо теоретичних аспектів управління біологічними активами, вчені визнали декілька проблемних питань, які потребують обговорення в наукових публікаціях.

Зокрема, у ході дослідження Палюх М.С., Брик М.М. [3] стверджують, що теоретично нові підходи до організації бухгалтерського обліку передбачають вирішення чотирьох питань:

- опис об'єктів обліку;
- принципи оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
- розгляд удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання, а також використання комп'ютерів для обробки економічної інформації;
- процес збору доходів, витрачання коштів і підрахунок результатів називається бухгалтерським обліком. Це спрямовано на підвищення якості статистичної та бухгалтерської інформації;
- грошова вартість операцій обліковується та відображається на синтетичних та аналітичних рахунках.

Для належної організації бухгалтерського обліку першим кроком є забезпечення чіткого визначення об'єктів обліку. Об'єктами обліку поточної вартості біологічних активів, пов'язаних із тваринництвом, є види тварин на вирощуванні та відгодівлі: молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець, птиця,

тварини, бджоли та інші види цих біологічних активів.

Специфіка діяльності сільськогосподарських підприємств, яка полягає у використанні біоресурсів у процесі господарської діяльності, призвела до виникнення проблемних питань щодо організації та методології бухгалтерського обліку. Ефективність обліку біологічних активів залежить від участі трьох сторін: держави, власників сільськогосподарських підприємств та бухгалтерів. Ці сторони наразі не беруть участі. Внаслідок цього виникає значна кількість питань щодо обліку даного виду активів.

Перелічені вище дослідження показали, що єдиного, обґрунтованого та остаточного визначення терміну "біологічний актив" не існує. Тлумачення регуляторних законів є досить лаконічним і не враховує всю біологічну власність у системі бухгалтерського обліку. Визначення вчених різноманітні, кожен має свій погляд на проблему. Поділ наукових досліджень на два підходи (системний і несистемний) вважається негативним аспектом явища, оскільки сприяє виникненню додаткових дискусій щодо вивчення поняття "біологічні активи", а сучасна економіка вимагає швидкого розвитку фінансової звітності в сільському господарстві.

Подібна ситуація спостерігається з класифікацією біологічних активів на класи за спільними властивостями. Законодавство передбачає єдину класифікаційну ознаку, яка ґрунтується

на терміні використання, тобто способі класифікації цього виду активів, наведені вище дослідження показали, що не існує єдиного, законного та визначеного визначення поняття "біологічний актив". Тлумачення регуляторних законів є досить лаконічним і не враховує всю біологічну власність у системі бухгалтерського обліку. Визначення вчених різноманітні, кожен має свій погляд на проблему. Поділ наукових досліджень на два підходи (системний і несистемний) вважається негативним аспектом явища, оскільки сприяє виникненню додаткових дискусій щодо вивчення поняття "біологічні активи", а сучасна економіка вимагає швидкого розвитку фінансової звітності в сільському господарстві.

На будь-якому підприємстві організація бухгалтерського обліку починається з розробки політики щодо ведення бухгалтерського обліку. Це має вирішальне значення для функціонування організації бізнесу. Його основні обов'язки:

Створення злагодженої роботи та ефективного обліку.

— відображення способу обліку господарських засобів, операцій і результатів діяльності відповідно до вимог законодавства та специфіки діяльності суб'єкта господарювання;

— забезпечення управлінської команди підприємства необхідною інформацією, важливою для прийняття рішень щодо управління та розробки додаткових стратегій діяльності.

— допомагає в плануванні та послідовності бухгалтерського обліку.

Незважаючи на значущість облікової політики, в сільськогосподарських організаціях існує проблема її створення, керівники організації спеціально вирішують це питання і при її створенні не враховують специфіку діяльності даної організації.

Крім того, більшість підприємств, які займаються сільським господарством, створили політику бухгалтерського обліку під час створення основних законів щодо сільського господарства, незважаючи на те, що в економіці держави відбулося багато змін.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ ДЛЯ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Одним із найважливіших обов'язків у створенні обліково-аналітичного забезпечення є дослідження правил, які регулюють діяльність біологічних активів, зокрема, П(С)БО 30 "Біологічні активи" та МСБО 41 "Сільське господарство". Оскільки Україна сприяє ефективній міжнародній економічній діяльності, сьогодні спостерігається широке використання міжнародних стандартів. Національні та міжнародні стандарти мають пев-

ну схожість, але між ними є значні відмінності. На нашу думку, було б доречно, створити єдиний універсальний стандарт, який би поєднував вимоги обох стандартів, що полегшило б ведення сільськогосподарської документації.

Література:

1. Брик М. Своєрідність обліку та контролю поточних біологічних активів в тваринництві. Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. 2018. Вип. 23. С. 61—65.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 Сільське господарство [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17055?an=368&ed=2022_04_18 (дата звернення 29.01.2024 р.).

3. Палюх М.С., Брик М.М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. Інноваційна економіка. 2018. № 9—10. С. 197—203.

4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення 29.01.2024 р.).

5. Садовська І.Б., Бабіч І.І., Нагірська К.Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. Облік і фінанси. 2019. № 4. С. 45—53.

References:

1. Bryk, M. (2018), "Peculiarity of accounting and control of current biological assets in animal husbandry", *Regional'ni aspekty rozvytku produktyvnykh syl Ukrainy*, vol. 23, pp. 61-65.

2. IFRS (2017), "International Accounting Standard 41 Agriculture", available at: https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17055?an=368&ed=2022_04_18 (accessed January 29, 2024).

3. Paliukh, M.S. and Bryk, M.M. (2018), "Features of accounting for biological assets, taking into account international standards", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 9—10, pp. 197—203.

4. Ministry of Finance of Ukraine (2005), "On approval of the National Accounting Regulation (Standard) 30 "Biological Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (accessed January 29, 2024).

5. Sadovs'ka, I.B. Babich, I.I. and Nahirs'ka, K.Ye. (2019), "Organization of accounting and taxation in farms in the context of professional accounting judgment", *Oblik i finansy*, vol. 4, pp. 45—53.

Стаття надійшла до редакції 05.02.2024 р.