

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.46:674  
М40 М41 В10 Q14

### ОБЛІКОВО-НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У ТВАРИННИЦТВІ ©

**М.В. ПРАВДЮК,**  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку  
і оподаткування в галузях економіки,

**А.Л. ПРАВДЮК,**  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри права,  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця)

*Досліджено особливості відображення обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві. Проаналізовано методологічні засади обліку за історичною і справедливою вартістю, складено матрицю swot-аналізу інформаційного забезпечення процесів управління у тваринництві. Визначено шляхи адаптації міжнародного досвіду ведення обліку за стандартом 41 “Сільське господарство”. Запропоновано заходи підвищення якості інформації щодо управління галуззю тваринництва.*

*Застосовано загальнонаукову методологію економічних та облікових досліджень, метод порівнянь нормативних вимог до оцінки біологічних активів тваринництва за історичною та справедливою вартістю, статистичний аналіз при дослідженні формування історичної собівартості продукції тваринництва, метод аналогії при описуванні зарубіжного досвіду оцінки біологічних активів та повноти розкриття ними особливостей сільськогосподарського обліку, метод аналізу для узагальнення вимог інформаційного забезпечення управління обліковими процесами.*

*Отримані результати досліджень показали, що облік за справедливою вартістю більш повно відповідає біологічним перетворенням у тваринництві, оскільки на проміжні продукти перетворення (вирощування) майже завжди існують ринкові ціни як база справедливої вартості, на відміну від обліку продукції рослинництва, де такого ринку продукції вирощування немає, тож більш корисним є облік витрат за історичним методом.*

*Результати дослідження матимуть вплив на підвищення якості бухгалтерського обліку тваринницької продукції, сприятимуть більш повному розумінню та застосуванню вимог міжнародних стандартів обліку у галузі, розширенню повноти відображення інформації по обліку витрат, зближенню аграрної облікової науки з практикою. У сукупності ці елементи новизни сприятимуть напрацюванню положень національного стандарту 30 “Біологічні активи” та галузевого обліку у сільському господарстві.*

© М.В. ПРАВДЮК, А.Л. ПРАВДЮК, 2018

**Ключові слова:** біологічні перетворення, тваринництво, інформаційне забезпечення, галузеві стандарти обліку, облік витрат, сільське господарство, історична вартість, справедлива вартість, swot-аналіз.

**Рис. 2. Табл. 3. Літ. 15.**

**Постановка проблеми.** Розвиток тваринництва завжди, і особливо на сучасному етапі, є головним завданням уряду, що відображено у презентованому НААНУ проєкті Стратегії розвитку тваринництва на період до 2030 року\*, яким передбачається задовольнити потреби внутрішнього ринку та збільшити експортний потенціал галузі на 10-12%. Визначено пріоритети розвитку тваринництва, форми держпідтримки, механізми стимулювання виробництва у фермерському секторі та на інвестиційно привабливих підприємствах, які можуть підвищити продуктивність тварин і конкурентоспроможність виробництва. Дієве управління та державне регулювання галузі потребує належного інформаційного забезпечення. Необхідна повноцінна та якісна інформація щодо управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві та відображення спожитих витрат, забезпечення прибуткової діяльності агровиробників, а на вищих рівнях управління – умов зонального розвитку підгалузей тваринництва за рівнем витрат на продукцію, забезпечення агрологістики, стабільної державної підтримки підгалузям, що найбільше її потребують, та загалом рівних економічних умов для всіх учасників аграрного ринку.

Про достовірність та повноту визначення витрат точиться чимало суперечок, особливо з часу запровадження ПСБО. Як зазначають дослідники, “у більшості аграрних підприємств нині спостерігається розбалансована структура виробництва та спеціалізація на виробництві продукції сільськогосподарських культур, що виявилася останнім часом як основна складова частина експортного потенціалу та майже єдине джерело формування прибутку ..., що диктує потребу в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва” [1, с. 572].

Наразі одночасно діють і національні стандарти оцінки сільського господарства, і галузева інструкція з визначення собівартості, тобто оцінка витрат на біологічні перетворення у тваринництві за справедливою (СВ) та історичною вартістю (ІВ). Тому ці питання потребують постійного наукового аналізу для надання практиці оптимальних варіантів управління ними, розширення меж професійного судження бухгалтерів та менеджерів, що приймають рішення тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем обліку видатків сільського господарства, у тому числі тваринництва, присвячені праці Н. Вдовенко [3], Б. Гузар, М. Дем’яненка, В. Жука, Г. Калетніка [5], Г. Кірейцева, В. Моссаковського [8], М. Огійчука, В. Плаксієнка, П. Саблука, Л. Сука, В. Яценко, В. Пасенко [10] та ін. Дослідниками здійснено узагальнення економічних особливостей формування справедливої вартості тваринницької продукції, розроблено пропозиції щодо потреби галузевого стандарту фінансового та управлінського обліку і вдосконалення методики калькулювання з метою ефективного управління виробничими витратами.

\* 1. Проєкт Стратегії розвитку тваринництва на період до 2030 року. <http://naas.gov.ua>

Законодавчими і нормативними документами, які регулюють операції з біологічними активами у тваринництві є: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України”; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; 7 “Основні засоби”; 15 “Доходи”; 16 “Витрати”; 28 “Зменшення корисності активів”, 30 “Біологічні активи”, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.

У сільському господарстві завжди є необхідність обґрунтування рішень про доцільність виробництва тваринницької продукції. Як зазначають В. Яценко і В. Пасенко [10, с.166], для цього необхідно постійно володіти інформацією про реальну повну собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат для визначення рентабельності виробництва, правильного формування цін, виявлення резервів і зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Зарубіжні дослідники А. Aliberch [11], Н. Bohušová [12], М. Fischer, Т. Marsh [13], J. Sedláček [14], А. Vazakidis [15] та ін. зазначають, що МСБО 41 “Сільське господарство” (2000 р.) розкриває модель обліку справедливої вартості для сільськогосподарських активів та вимірювання витрат виробництва, що є суттєвою зміною попереднього способу оцінки, заснованого на історичній основі. У свою чергу, історична вартість, як вимірювальна база, не відображає переоцінки створеної шляхом біологічної трансформації доданої вартості. А використання різних оціночних моделей призводить до значних розбіжностей у обсягах фінансових результатів як на мікро-, так і макрорівнях сільськогосподарського сектора, що потребує методичного згладжування проблеми.

Крім того, світова бухгалтерська наука досліджує і порівнює економічну ситуацію з використанням справедливої та історичної вартості у сільському господарстві. Експерименти з реалізацією проектів обліку за різними видами оцінок мають великі фінансові розбіжності, а це може призвести до помилок у інтерпретації результатів, пов’язаних із використанням облікової інформації. Разом з тим, у сучасних умовах належне інформаційне забезпечення сприяє успіху в галузі біологічних перетворень і є основними напрямком досліджень.

Отже, питання інформаційного забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві потребують постійного уточнення та наукового супроводу.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є аналіз особливостей відображення обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві за методами історичної та справедливої вартості для підвищення інформаційного забезпечення управління ними.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Дослідження у сфері обліку витрат, як правило, передбачає формування системи управління, що потребує визначення структури цієї системи, яка повинна містити складові (елементи), які взаємодіють між собою відповідно до поставлених завдань. Потреби інформації для управління в галузі тваринництва досить різноманітні, а це породжує кілька підходів до її збору та систематизації.

Що стосується інформації для зовнішніх користувачів, то фінансовий облік формує дані про вартість продукції, яка ґрунтується на оцінці за справедливими (ринковими) цінами, а визначення внутрішньогосподарської собівартості продукції за фактичними витратами здійснюється управлінським обліком на потреби менеджменту підприємства [10, с. 166]. Зокрема, “управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій управління, тобто функцій, які повинні реалізовуватися через елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організація, калькулювання, мотивація та стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат. Виконання всіх функцій управління за всіма елементами – це взаємодія керуючої підсистеми (суб’єкт управління) на керовану підсистему (об’єкт управління)” [3].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, у наказі Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 (далі – П(С)БО 30) під біологічними перетвореннями біологічних активів розуміють процес виробництва сільськогосподарської продукції. Згідно п. 4 П(С)БО 30 під біологічним активом розуміють тварину або рослину, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, а також іншим способом приносити економічні вигоди, а біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Об’єктами обліку витрат (калькуляції) у тваринництві, згідно з Інструкцією Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, у наказі Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (далі – Методичні рекомендації з обліку продукції сільськогосподарських підприємств) є: велика рогата худоба молочного напрямку; велика рогата худоба м’ясного напрямку; свинарство; вівчарство (козівництво); птахівництво; інкубація; конярство; кролівництво і звірівництво; рибництво, бджільництво, штучне осіменіння тварин і птиці.

Стадії виробництва тваринницької продукції є наступні: 1) прийняття на облік молодняку тварин (отриманого приплоду, придбаного); 2) переведення молодняку в категорію тварин на вирощуванні і відгодівлі (у тому числі птиці, кролів, сімей бджіл); 3) переведення тварин на вирощуванні і відгодівлі в основне стадо (якщо це передбачено виробничим процесом, наприклад, для виробництва молока, вовни, молодняку); 4) оприбуткування, реалізація, а також використання для власних потреб продукції тваринництва – як тварин на вирощуванні і відгодівлі, так і тварин основного стада (у тому числі продукції, отриманої в процесі вибракування тварин основного стада); 5) реалізація тварин на вирощуванні і відгодівлі і тварин основного стада.

До складу витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями, належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Структура матеріальних витрат на продукцію тваринництва за всіма видами господарств у 2017 році була такою (табл. 1).

За структурою наведених витрат у тваринництві наочно видно, які напрями витрат вимагають найбільшої зосередженості, деталізації та контролю. Прямі витрати у тваринництві сягають 80% проти 60% у рослинництві.

За даними Держстату, у 2017 році рівень рентабельності становив: ВРХ на м’ясо – 3,4%, свині на м’ясо – 3,5%, вівці та кози – 39,6%, птиця – 7,0%, молоко – 26,9%, яйця – 9,0%. При цьому за підсумками держпідтримки на види продукції найбільше її припадає саме на птахівничу галузь, що, проте, не відобразилось на фінансових результатах.

Таблиця 1

**Структура матеріальних витрат на продукцію сільського господарства, 2017 р.**

Види витрат	Продукція сільського господарства		Продукція рослинництва		Продукція тваринництва	
	млн грн	у %	млн грн	у %	млн грн	у %
Витрати, усього	369 650,8	100,0	269 076,8	100,0	100 574,0	100,0
Прямі матеріальні витрати, усього	221 405,2	59,9	141 904,2	52,7	79 501,0	79,0
насіння	26 371,5	7,1	26 371,5	9,8	х	х
корми	40 973,2	11,1	х	х	40 973,2	40,7
покупні	16 184,8	4,4	х	х	16 184,8	16,1
інша продукція	5 585,2	1,5	2 789,7	1,0	2 795,5	2,8
міндобрива	43 039,4	11,6	43 039,4	16,0	х	х
ПММ	26 210,9	7,1	24 500,8	9,1	1 710,1	1,7
електроенергія	2 914,7	0,8	1 409,1	0,5	1 505,6	1,5
паливо, енергія	3 998,8	1,1	1 963,5	0,7	2 035,3	2,0
запасні частини	16 410,1	4,4	14 278,6	5,3	2 131,5	2,1
Прямі витрати на оплату праці	18 483,8	5,0	13 246,7	4,9	5 237,1	5,2
Інші прямі	71 865,3	19,4	66 364,9	24,7	5 500,4	5,5
відрахування на соціальні заходи	3 993,7	1,1	2 848,0	1,1	1 145,7	1,1
плата за:						
земельні паї	32 670,4	8,8	32 670,4	12,1	х	х
майнові паї	422,9	0,1	413,2	0,2	9,7	0,0
амортизація	16 889,5	4,6	14 046,7	5,2	2 842,8	2,8
Загальновиробничі	57 896,5	15,7	47 561,0	17,7	10 335,5	10,3
оплата послуг	26 145,6	7,1	23 142,6	8,6	3 003,0	3,0

Джерело: за даними Державної служби статистики

Для тваринництва як виду діяльності передбачено облік довгострокових і поточних біологічних активів, додаткових біологічних активів, сільськогосподарської продукції на різних рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 1

**Рахунки бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві**

Рахунки	Зміст обороту	Оцінка та проведення
1	2	3
облік витрат	протягом звітного періоду відображають вихід продукції (первісне визнання)	за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу
232 "Тваринництво"	у разі перевищення витрат над справедливою вартістю за кожним видом продукції виникають інші витрати операційної діяльності	відносять в дебет рахунку 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"
	у разі, коли справедлива вартість більша від витрат виробництва, виникають інші операційні доходи	відносять на кредит рахунку 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"

Продовження табл. 1

1	2	3
	у кінці року здійснюють коригування сум доходів та витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або біологічного активу	у зв'язку з віднесенням на витрати в порядку закриття рахунків рахунок 232 "Тваринництво" закрито
облік довгострокових біологічних активів  155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів"	витрати на придбання та формування довгострокових біологічних активів	відображаються за дебетом субрахунку 155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів"
	оприбуткування довгострокових біологічних активів	дебет рахунку 16 "Довгострокові біологічні активи" і кредит субрахунку 155 на підставі актів і документів з придбання активів
облік поточних біологічних активів  21 "Поточні біологічні активи"	переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	а) списано поточні біологічні активи: Д-т 155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів", к-т 21 "Поточні біологічні активи"
	відображено витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів	рахунки: 155 "Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", 23 "Виробництво", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" та 65, 66, 91
облік додаткових біологічних активів	додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у тваринництві - приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби)

Джерело: побудовано відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи" та Інструкції про застосування Плану рахунків

Модель обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві передбачає визначення груп біологічних активів, їх первісну і справедливу вартість, документування операцій з біологічними активами, організацію аналітичного і синтетичного обліку, відображення вартості біологічних активів у фінансовій звітності і накопиченої амортизації (для довгострокових активів), формування економічних показників використання біологічних активів, організація внутрішнього контролю біологічних активів тваринництва.

Облік витрат здійснюється за окремими об'єктами обліку, які є об'єктами обліку біологічних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" у наказі Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (далі – П(С)БО 16 "Витрати"). Формування витрат на біологічні перетворення у тваринництві проводиться за фактично відображеними витратами на субрахунок 232 "Тваринництво", до якого відкривають аналітичні рахунки за такими статтями:

витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) та інші.

Оцінка за справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та біологічних активів є собівартістю виробленої продукції, тому її фактичне калькулювання, як це було до 01.01.2007 р., у фінансовому обліку не визначається, на що вказують і інші дослідники [10, с. 167]. Не розкривають повної схеми обліку витрат та закриття рахунків виробництва і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів №1315. Тому є потреба узгодження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств із П(С)БО 30.

Запроваджена П(С)БО 30 “Біологічні активи” модель обліку не передбачає традиційного закриття рахунків з обліку виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки оцінка оприбуткованої продукції не підлягає коригуванню, а різниця між витратами та вартістю оприбуткованої продукції, що виникає на рахунку 23 відноситься або до витрат від первісного визнання, або до доходів. Оскільки модель не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції, проте і не враховує взаємозв’язок елементів системи управлінського обліку (облік, планування, контроль, аналіз, бюджетування) та потребу розрахунків, акумульовані дані не завжди узгоджуються із системним фінансовим обліком, що потребує визначення вузьких місць обліку та шляхів їх подолання (табл. 3), що “диктується катастрофічною ситуацією, що склалася в даній галузі та зумовила загрозу продовольчій безпеці” [6, с. 94].

Таблиця 3

**Проблеми обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві і шляхи їх вирішення**

Проблеми 1	Варіанти вирішення 2
Об’єкти обліку	Нечітка визначеність в об’єктах бухгалтерського обліку і відображення у статистичній звітності
Оцінка	Застосування справедливої вартості оцінки біологічних активів не набуло практичного впровадження, тому використання планової собівартості є зручним способом
Об’єктами обліку є процеси виробництва і вихід сільськогосподарської продукції. Виключенням є облік наявності та приросту тварин на вирощуванні і відгодівлі, оскільки приріст неможливо відділити від тварин. Тому такий вихід продукції відображається записом по дебету 21 “Поточні біологічні активи” та кредиту 23 “Виробництво”	Як видно із додатків до ПСБО 30 та Методичних рекомендацій виробництво поточних біологічних активів у тваринництві (приріст тварин на вирощуванні і відгодівлі) вважається сільськогосподарською продукцією і пропонується відображати не на рахунку 21 “Поточні біологічні активи”, а на рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Такий підхід є помилковим, оскільки приріст (привіс) неможливо відділити від тварини. Окрім того, практично неможливо під час виходу продукції визначитися, яка з неї піде на корми, а яка на продаж, яка для інкубації тощо. Розподіл в момент первісного визнання продукції на власне додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію є також теоретично необґрунтованим

## Продовження табл. 3

1	2
Аналітичний облік	Незручне застосування аналітичних рахунків, що призводить до використання субрахунків 2 і 3 порядків
Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва відображається на окремому субрахунку 23 "Виробництво" за статтями затрат	На думку вчених, застосування ПСБО 30 "Біологічні активи" потребує певних змін, а саме: в межах рахунку 23 "Виробництво" пропонується відкрити субрахунки: 231 "Біологічні перетворення в рослинництві" 232 "Біологічні перетворення в тваринництві"
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
До впровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовувався рахунок під назвою "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"	Практика господарських відносин у сільському господарстві підтвердила, що така назва рахунку була більш доцільною, ніж "Поточні біологічні активи", адже вона повністю відповідала змісту рахунку і чітко характеризувала об'єкт обліку. Є необхідність відобразити у фінансовій звітності окремо поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва замість узагальненої статті "Поточні біологічні активи"
Методика обліку	Обліковувати приріст молодняку тварин є незручним способом, оскільки 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, оскільки 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
Фінансова звітність	Із прийняттям нового стандарту вся організація і методика бухгалтерського обліку зазнали змін, які не реалізовані на практиці
Аналіз інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності, не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики біологічних активів та їх зміну	Необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватися й аналізуватися керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами зоотехнічної служби, оскільки вони безпосередньо беруть участь у виробничих процесах, пов'язаних із біологічними перетвореннями тварин
Аналіз ефективності використання поточних біологічних активів передбачає використання системи показників, що дає змогу комплексно оцінити віддачу потенціалу біологічних активів, намітити основні напрями зміни	Пропонується в управлінні використанням поточних біологічних активів тваринництва й оцінці економічної ефективності їх використання враховувати такі показники, як вихід із розрахунку на 1 грн вартості поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за первісною вартістю й окремо – за справедливою вартістю валової продукції тваринництва, чистого



Продовження табл. 3

1	2
стратегії розвитку тваринництва	доходу (виручки) від реалізації продукції тваринництва, валового прибутку від реалізації продукції тваринництва. Зазначені показники мають розраховуватися на двох рівнях: по тваринництву в цілому та на виробництві окремих видів продукції

Джерело: складено за [1; 6]

Наведені дані свідчать, що всі розбіжності облікового забезпечення щодо витрат на біологічні перетворення у тваринництві зводяться до повноти облікових оцінок за історичною чи справедливою вартістю. Можна було б вирішити проблему історичної і справедливої вартості витрат на біологічні перетворення у тваринництві у межах фінансового та управлінського обліку. Але в сучасних умовах управлінський облік не має загально визнаної й обов'язкової до застосування методики. Тому, як вказують дослідники, віднесення визначення собівартості продукції до його прерогативи, не вирішує проблеми.

Щодо зарубіжного досвіду обліку вирощування біологічних активів тваринництва, то вчені, зокрема Argilés J. M., Bohušová H. [12] зазначають, що модель обліку за історичною вартістю більше підходить для галузі рослинництва, тоді як вимірювання справедливою вартістю – для обліку біологічних перетворень у тваринництві.

Вони наводять аргументи про значні розбіжності в характері окремих біологічних активів і продукції і зазначають, що єдиний стандарт вимірювання і подання всіх видів біологічних активів не є об'єктивним і важкий у використанні. При цьому наводять фактор внесення поправок до МСБО 16 та 41, опублікованими IASB у 2013 році, що є побіжним свідченням його прорахунків.

Відхід від історичного обліку витрат є дуже радикальним, і породжує широкий спектр теоретичних та практичних проблем в усьому світі. Визначення справедливої вартості здійснюється на базовій умові, що справедлива вартість визначається для всіх біологічних активів, незважаючи на те, що не існує активного ринку біологічних активів. МСБО 41 узагальнили оцінку справедливої вартості для всіх біологічних активів, але різні активи призначені для різного споживання – підвищення вартості або продажу, що призвело до недоотримання інформації у кожному випадку. Так при визначенні справедливої вартості рослинництва немає активного ринку через зв'язок рослин з місцем, де вони виростили, їх неможливо перемістити та продати окремо від відповідних земель, а от визначення справедливої вартості у тваринництві не є настільки проблематичним унаслідок вищої залишкової вартості в кінці життєвого циклу та більш низьких витрат.

A. Aliberch [11, с. 109] проводить емпіричне дослідження в Іспанії, порівнює труднощі, пов'язані з використанням справедливої та історичної вартості в сільськогосподарському секторі. Завдяки експерименту, проведеному із студентами, фермерами та бухгалтерами, які працюють в сільськогосподарському секторі, з'ясувалося, що більше труднощів спричиняє визначення історичної вартості з огляду на складність розрахунку і переважання дрібних ферм, які не можуть дозволити собі вести детальний облік.

M. Fischer [13, с.68] зазначає, що основним недоліком історичної вартості є відсутність активних ринків деяких біологічних активів. Поточні керівні принципи US GAAP щодо визнання та звітування про сільськогосподарські активи є більш

консервативними, ніж міжнародні. Проблемою для американських сільськогосподарських товаровиробників є вимога поєднання історично капіталізованих витрат разом з деталями оцінки за справедливою вартістю.

J. Sedláček [14] показує, що існує багато різних методів обліку для сільського господарства, тому розкриття інформації у країнах, які прийняли МСБО 41, варто відстежувати відмінності у порівнянні з традиційними для них видами обліку, забезпечуючи прозорість оцінки. Після здійснення такого дослідження для Чехії автором визначено, що міжнародні стандарти бухгалтерського обліку є емуляторами більш автентичного представлення економічних процесів у сільськогосподарській діяльності, ніж чеське бухгалтерське законодавство. Найбільші розбіжності стосуються справедливої вартості, яка домінує у міжнародних стандартах, тоді як у чеському обліку домінує принцип обачності.

Наближення вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів передбачає створення єдиних методологічних та методичних засад інформаційного забезпечення витрат на вирощування біологічних активів тваринництва, враховуючи чинні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та економічну сутність показника; посилення контрольних, регулюючих, прогностичних функцій обліку; створення умов для отримання повної, оперативної та достовірної інформації з метою ефективного управління діяльністю у галузі тваринництва.

Для подальшого удосконалення методики обліку необхідно провести аналіз забезпечення управління інформацією про стан обліку та виявити вузькі місця для їх подолання. За матрицею SWOT-аналізу для належного відображення господарського процесу, на потреби управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві необхідна досить різнопланова інформація (рис. 1).

		Зовнішнє середовище	
		Можливості	Загрози
Внутрішнє середовище	нові види продукції, інновації	інфляція, криза, зміна потреб споживачів	
	додаткові вкладення в розвиток, формування високопородного стада	організація обліку і вибору оцінки	ризики облікової політики
	розширення джерел держпідтримки	ризики реалізації	ризики банкрутства
	варіативність ведення обліку, застосування програмних продуктів, оперативний онлайн-аналіз	ризики недоотримання зовнішнього фінансування (інвестиції, держпідтримка, кредити)	

Рис. 1. Матриця SWOT-аналізу якості облікової інформації для управління у галузі тваринництва

Джерело: розроблено автором

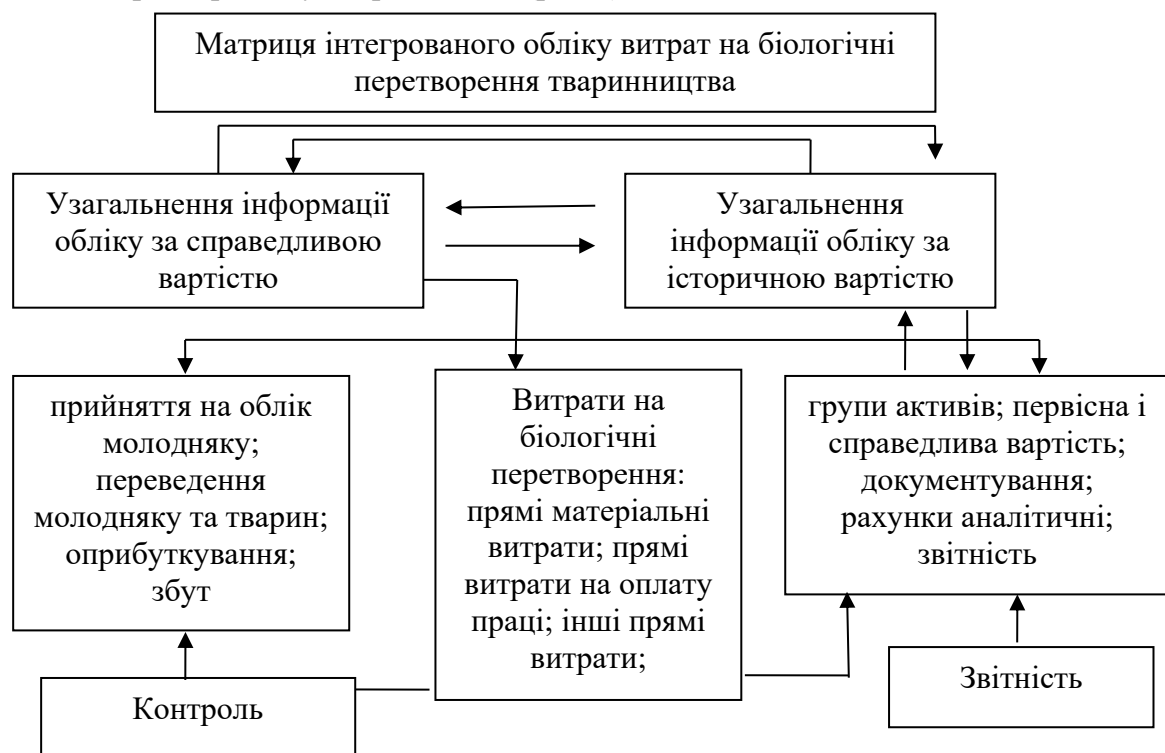
Така матриця показує взаємозв'язки між сильними і слабкими сторонами в діяльності підприємства щодо організації облікового процесу виробництва продукції тваринництва, а також загрозами і можливостями, що супроводжують цю діяльність.

На шляху розширення інформаційних можливостей витрат на біологічні перетворення у тваринництві є певні зміни. Так Міністерством аграрної політики України 21.02.2008 року затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів. Окрім того, налагоджується збір інформації з екологічного обліку діяльності тваринницьких підрозділів.

Діапазон облікових завдань досить широкий, оскільки Україна зобов'язалася наблизити свою нормативно-правову базу до законодавства ЄС. Це стосується й регулювання промислового сільського господарства, зокрема тваринництва. Основна

частина Директив ЄС мала бути інтегрована до українського законодавства до кінця 2017 року, проте велика частина ключових заходів щодо впровадження екологічних директив не була завершена. В ЄС діяльність промислових фермерських господарств регулюється положеннями низки директив, ключовими з яких є: Директива 2010/75/ЄС про промислові викиди. Водна рамкова директива 2000/60/ЄС та Директива 91/676/ЄС про захист вод від забруднення, спричиненого нітратами з сільськогосподарських джерел. Директиви 2011/92/ЄС про оцінку впливу на довкілля (ОВД) і 2001/42/ЄС про стратегічну екологічну оцінку (СЕО). Ці й інші директиви також охоплюють питання запровадження Найкращих доступних технологій (НДТ), моніторингу, звітування, доступу до інформації й участі громадськості у процесах прийняття рішень.

Підсумовуючи наведені дослідження, можна стверджувати: є необхідність розширення методичної бази у частині інтегрованої моделі обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві (рис.2).



**Рис. 2. Інтегрована модель обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві**

*Джерело: складено автором на основі [10]*

Запропонована інтегрована модель передбачає теоретичне узагальнення фінансового та управлінського обліку витрат, базується на врахуванні принципу комплексності використання інформації для потреб інтегрованого обліку витрат з різним ступенем деталізації. Окремо виділено рівні формування історичної та справедливої вартості.

Таким чином, удосконалення обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві передбачає уточнення об'єктів біологічних активів тваринництва, якими є групи біологічних активів за їх первісною і справедливою вартістю, точність документування операцій з біологічними активами, надійність і достовірність аналітичного і синтетичного обліку, реальність відображення вартості біологічних

активів у фінансовій звітності і накопиченої амортизації (для довгострокових активів), економічні показники використання біологічних активів, організація обліку і стану внутрішнього контролю біологічних активів.

**Висновки.** Проведене дослідження обліку витрат на біологічні перетворення у тваринництві дає змогу ідентифікувати кілька варіантів його здійснення, для кожного з яких існує нормативне забезпечення національного та міжнародного рівня узагальнення, вибір залежить від мети, яка ставиться перед обліком, стадії створення і освоєння продукту, потреб управління та звітності.

Результати досліджень свідчать, що облік за справедливою вартістю більш повно відповідає біологічним перетворенням у тваринництві, оскільки на проміжні продукти перетворення (вирощування) майже завжди є ринкові ціни, як база справедливої вартості, на відміну від обліку продукції рослинництва, де такого ринку продукції вирощування немає, та що більш корисним є облік витрат за історичним методом.

Зазначені складові та передумови формування витрат на біологічні перетворення у тваринництві сприятимуть більш повному розумінню та застосуванню вимог міжнародних стандартів обліку у галузі, матимуть вплив на підвищення якості бухгалтерського обліку тваринницької продукції, розширенню повноти відображення інформації з обліку витрат, зближенню аграрної облікової науки з практикою. У сукупності ці елементи новизни сприятимуть напрацюванню положень національного стандарту 30 “Біологічні активи” та галузевого обліку у сільському господарстві.

#### Список використаних джерел

1. Бахчиванжи, Л. А., Златов, М. М. Діагностика стану обліково-аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва у сільськогосподарських кооперативах // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 15. – С. 572-578.
2. Васільєва Л. М., Шатравко А. В. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва // Young. – 2017. – Т. 43. – № 3.
3. Вдовенко Н. М. Глобальні тенденції формування біологічних активів у вівчарстві // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Технологія виробництва і переробки продукції тваринництва. – 2017. – № 236. – С. 15-22.
4. Гончаренко Н.В. Організація первинного обліку біологічних активів у тваринництві // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 22-30.
5. Калетнік Г.М. Основи перспективних технологій виробництва продукції тваринництва : навч. посіб. за ред. Г. М. Калетніка, М. Ф. Кулика, В. Ф. Петриченка, В. Д. Хорішка. Вінниця : Енозіс, 2007. – 584 с.
6. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1. – С. 94-97.
7. Миронова Ю. Ю., Дем'янюк Ю. А. Облік та контроль поточних біологічних активів тваринництва // Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність: матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 11 трав. 2017 р. – Полтава : ПолтНТУ, 2017. – С. 533-536.
8. Моссаковський В. Б., Коритний В. О. Облік довгострокових біологічних активів // Облік і фінанси. – 2015. – № 1. – С. 31-36.
9. Сас О. О. Удосконалення методики планування й обліку в галузі скотарства // Економіка АПК. – 2015. – № 1. – С. 106-112.

10. Яценко В.М., Пасенко В.В. Вдосконалення методики калькулювання продукції тваринництва // Збірник наукових праць ЧДТУ, 2011, вип. 21. – С. 166-170.
11. Aliberch A. S. et al. A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation // *Revista de Contabilidad*. – 2012. – Т. 15. – №. 1. – С. 109-142.
12. Bohušová H. et al. Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? // *Agricultural Economics*. – 2012. – Т. 58. – №. 11. – С. 520-532.
13. Fischer M., Marsh T. Biological assets: financial recognition and reporting using US and international accounting guidance // *Journal of Accounting and Finance*. – 2013. – Т. 13. – № 2. – Pp. 57-74.
14. Sedláček J. et al. The methods of valuation in agricultural accounting // *Agricultural Economics–Czech*. – 2010. – Т. 56. – Pp. 59-66.
15. Vazakidis A., Stergios A., Laskaridou E. The importance of information through accounting practice in agricultural sector-European data network. – 2010.

### References

1. Baxchy`vanzhy`, L. A., Zlatov, M. M. (2017). Diagnosty`ka stanu oblikovo-anality`chnogo zabezpechennya upravlinnya potochny`my` biologichny`my` akty`vamy` tvary`nny`czstva u sil`s`kogospodars`ky`x kooperaty`vax. [Diagnostics of the state of accounting and analytical support for the management of current biological assets of livestock farming in agricultural cooperatives]. *Global`ni ta nacional`ni problemy` ekonomiky`*, 15, pp. 572-578 [In Ukrainian].
2. Vasil`yeva L. M., Shatravko A. V. (2017). Organizaciya i metody`ka kontrolyu potochny`x biologichny`x akty`viv tvary`nny`czstva. [Organization and methods of control of current biological assets of livestock]. *Young*, 43, 3 [In Ukrainian].
3. Vdovenko N. M. (2017). Global`ni tendenciyi formuvannya biologichny`x akty`viv u vivcharstvi. [Global trends in the formation of biological assets in sheep]. *Naukovy`j visny`k NUBiP Ukrayiny`. Seriya: Texnologiya vy`robny`czstva i pererobky` produkciyi tvary`nny`czstva*, 236, pp. 15-22 [In Ukrainian].
4. Goncharenko N.V. (2007). Organizaciya pervy`nnogo obliku biologichny`x akty`viv u tvary`nny`cztvi. [Organization of initial accounting of biological assets in livestock]. *Oblik i finansy` APK*, 11-12, pp. 22-30 [In Ukrainian].
5. Kaletnik G.M. (2007). Osnovy` perspekty`vny`x tehnologij vy`robny`czstva produkciyi tvary`nny`czstva. [Bases of promising technologies of livestock production: training. manual for ed] : navch. posib. za red. G. M. Kaletnika, M. F. Kuly`ka, V. F. Petry`chenka, V. D. Xorishka. *Vinny`cya : Enozis*,. 584 p. [In Ukrainian].
6. Kly`menko O.P. (2011). Aktual`ni problemy` buxgalters`kogo obliku potochny`x biologichny`x akty`viv tvary`nny`cztv. [Actual problems of accounting of current biological assets of livestock]. *Visny`k ZhDTU*, 1, pp. 94-97 [In Ukrainian].
7. My`ronova Yu. Yu., Dem`yanko Yu. A. (2017). Oblik ta kontrol` potochny`x biologichny`x akty`viv tvary`nny`czstva. [Accounting and control of current biological assets of livestock]. *Ekonomichny`j rozvy`tok derzhavy` ta yi`yi social`na stabil`nist` : materialy` Mizhnar. nauk.-prakt. Internet-konf., 11 trav. 2017 r. – Poltava : PoltNTU*, pp. 533-536 [In Ukrainian].
8. Mossakovs`ky`j V. B., Kory`tny`j V. O. (2015). Oblik dov gostrokovy`x biologichny`x akty`viv. [Accounting for long-term biological assets]. *Oblik i finansy`*, 1, pp. 31-36 [In Ukrainian].

9. Sas O. O. (2015). Udoskonalennya metody`ky` planuvannya j obliku v galuzi skotarstva. [Improvement of the methodology of planning and accounting in the field of cattle breeding]. *Ekonomika APK, 1*, pp. 106-11 [In Ukrainian].
10. Yacenko V.M., Pasenko V.V. (2011). Vdoskonalennya metody`ky` kal`kulyuvannya produkciyi tvary`nny`cztva. [Improvement of the methodology of calculation of products of livestock]. *Zbirny`k naukovy`x prac` ChDTU, , vy`p. 21*, pp. 166-170 [In Ukrainian].
11. Aliberch, A. S., & Blandón, J. G. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad, 15(1)*, 109-142 [In English].
12. Bohušová, H., & Svoboda, P. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?. *Agricultural Economics, 58(11)*, 520-532 [In English].
13. Fischer, M., & Marsh, T. (2013). Biological assets: financial recognition and reporting using US and international accounting guidance. *Journal of Accounting and Finance, 13(2)*, 57-74 [In English].
14. Sedláček, J. (2010). The methods of valuation in agricultural accounting. *Agricultural Economics–Czech, 56*, 59-66 [In English].
15. Vazakidis, A., Stergios, A., & Laskaridou, E. (2010). The importance of information through accounting practice in agricultural sector – European data network [In English].

#### ANNOTATION

#### ACCOUNTING AND NORMATIVE SUPPORT OF COST MANAGEMENT FOR BIOLOGICAL TRANSFORMATIONS IN LIVESTOCK PRODUCTION

**PRAVDIUK Maryna,**  
*Candidate of Economic Sciences,*  
*Senior Lecturer of the Department of Accounting and*  
*Taxation in the Fields of Economy,*  
*Vinnitsia National Agrarian University,*

**PRAVDIUK Andrew,**  
*Candidate of Juridical Sciences,*  
*Associate Professor of the Department of Law,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*  
*(Vinnitsia)*

*The peculiarities of reflection of cost accounting for biological transformations in livestock production are investigated. The methodological principles of accounting for historical and fair value are analyzed, the matrix of SWOT-analysis of information provision of management processes in livestock production is made. The ways of adaptation of international experience of accounting under the standard 41 "Agriculture" are planned. Measures to improve the quality of information on the management of the livestock sector are proposed.*

*In the research the following scientific methodology was applied: the method of comparing normative requirements to the estimation of biological assets of livestock at historical and fair value, statistical analysis in the study of the formation of the historical cost of livestock products, the method of analogy in describing the foreign experience in assessing biological assets and the completeness of disclosure of agricultural accounting features, SWOT-analysis method to summarize the requirements of information management.*

*The results of the research showed, that fair value accounting is more consistent with biological transformations in livestock production, since intermediate products of transformation (cultivation) are almost always have market prices as a fair value base, in contrast to the accounting of crop production, which has no such market of cultivation, and where historic method of accounting is more useful.*

*The results of the study will contribute to a better understanding and thus further application of the requirements of international accounting standards in the industry, will have an impact on improving the quality of bookkeeping of livestock products, expanding the completeness of displaying information on cost accounting, convergence of agricultural accounting science with practice. Taken together, those elements of novelty will contribute to the development of provisions of national standard 30 “Biological Assets” and sectoral accounting in agriculture.*

**Keywords:** biological transformations, livestock production, informational support, branch accounting standards, cost accounting, agriculture, historical value, fair value.

**Fig.2. Tabl.3. Lit.15.**

## АННОТАЦИЯ УЧЁТНО-НОРМАТИВНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА БИОЛОГИЧЕСКИЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ В ЖИВОТНОВОДСТВЕ

**ПРАВДЮК Марина Владимировна,**  
*кандидат экономических наук, старший преподаватель  
кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики,*

**ПРАВДЮК Андрей Леонидович,**  
*кандидат юридических наук,  
доцент кафедры права,  
Винницкий национальный аграрный университет  
(г. Винница)*

*Исследованы особенности отражения учёта расходов на биологические преобразования в животноводстве. Проанализированы методологические основы учёта по исторической и справедливой стоимости, составлена матрица swot-анализа информационного обеспечения процессов управления в животноводстве. Намечены пути адаптации международного опыта ведения учёта по стандарту 41 “Сельское хозяйство”. Предложены меры повышения качества информации по управлению отраслью животноводства.*

*Применена общенаучная методология экономических и учётных исследований, метод сравнений нормативных требований к оценке биологических активов животноводства по исторической и справедливой стоимости, статистический анализ при исследовании формирования исторической себестоимости продукции животноводства, метод аналогии при описании зарубежного опыта оценки биологических активов и полноты раскрытия ими особенностей сельскохозяйственного учёта, метод SWOT-анализа для обобщения требований информационного обеспечения управления учётными процессами.*

*Полученные результаты исследований показывают, что учёт по справедливой стоимости более полно соответствует биологическим преобразованиям в животноводстве, поскольку на промежуточные продукты превращения (выращивание) почти всегда имеются рыночные цены в качестве базы*

*справедливой стоимости, в отличие от учёта продукции растениеводства, для которых такого рынка продукции нет, и в этом случае более точен учёт исторических затрат.*

*Результаты исследования будут способствовать более полному пониманию и применению требований международных стандартов учёта в отрасли, влиять на повышение качества бухгалтерского учёта животноводческой продукции, расширению полноты отражения информации по учёту затрат, сближению аграрной учётной науки с практикой. В совокупности эти элементы новизны будут способствовать наработке положений национального стандарта 30 “Биологические активы” и отраслевого учёта в сельском хозяйстве.*

**Ключевые слова:** биологические преобразования, животноводство, информационное обеспечение, отраслевые стандарты учёта, учёт затрат, сельское хозяйство, историческая стоимость, справедливая стоимость, SWOT-анализ.

**Рис.2. Табл. 3. Лит.15.**

### **Інформація про автора**

**ПРАВДЮК** Марина Володимирівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

**ПРАВДЮК** Андрій Леонідович – кандидат юридичних наук, доцент кафедри права, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

**PRAVDIUK** Maryna – Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3, Sonyachna Str., Vinnytsia, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

**PRAVDIUK** Andrew – Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor of the Department of Law, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3, Sonyachna Str., Vinnytsia, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

**ПРАВДЮК** Марина Владимировна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

**ПРАВДЮК** Андрей Леонидович – кандидат юридических наук, доцент кафедры права, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: a.pravduyk@gmail.com).

