

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ УПРАВЛІННЯ БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТВАРИННИЦТВА

## ACCOUNTING ANALYTICAL ASPECT OF MANAGEMENT OF BIOLOGICAL ASSETS OF STOCK-BREEDING

**Верига Ю.А.**

*кандидат економічних наук, професор,  
професор кафедри фінансів, банківського бізнесу та оподаткування  
Національного університету «Полтавська політехніка  
імені Юрія Кондратюка»*

**Veriga Yustyna**

*Candidate of Economic Sciences, Professor,  
Professor of the Department of Finance, Banking and Taxation  
National University "Yuri Kondratyuk Poltava Politechnic"*

**Токаюк Л.О.**

*студентка  
Національного університету «Полтавська політехніка  
імені Юрія Кондратюка»*

**Tokaiuk Lilia**

*Student  
National University "Yuri Kondratyuk Poltava Politechnic"*

У науковій статті досліджено досить актуальне для українських сільськогосподарських підприємств питання, а саме обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва. З'ясовано, що для початкового етапу формування системи управління необхідно чітко розуміти сутність об'єкта обліку і одним із ефективних методів пізнання виступає класифікація. Наведено найбільш поширений перелік класифікаційних ознак біологічних активів. Досліджено, що на сьогодні досить проблемними питаннями, що заважають якісному управлінню в сільському господарстві, є первинний облік та формування облікової політики, тому коротко описано основні напрями покращення даної проблеми. Детально розкрито аналітичний облік біологічних активів, сформовано можливу систему його ведення. Наведено основні показники аналізу біологічних активів.

**Ключові слова:** біологічні активи, управління, тваринництво, класифікація, облік, аналіз, внутрішній контроль, первинний облік, облікова політика.

В научной статье исследован достаточно актуален для украинских сельскохозяйственных предприятий вопрос, а именно учетно-аналитический аспект управления биологическими активами животноводства. Выяснено, что для начального этапа формирования системы управления необходимо четко понимать сущность объекта учета и одним из эффективных методов познания выступает классификация. Приведены наиболее распространенный перечень классификационных признаков биологических активов. Доказано, что на сегодня достаточно проблемными вопросами, которые мешают качественному управлению в сельском хозяйстве, является первичный учет и формирование учетной политики, поэтому кратко описаны основные направления улучшения данной проблемы. Детально раскрыто аналитический учет биологических активов, сформирована возможная система его ведения. Приведены основные показатели анализа биологических активов.

**Ключевые слова:** биологические активы, управления, животноводство, классификация, учет, анализ, внутренний контроль, первичный учет, учетная политика.

The research article deals with quite actual for Ukrainian agricultural enterprises issue, it is the accounting analytical aspect of management of biological assets of stock-breeding. It has been found out that for the initial stage of forming the management system it is necessary to understand clearly the essence of the object of accounting, and cognition classification is one of the most effective methods. In the work it has been given the most widespread list of classification signs of biological assets. It has been investigated, that nowadays there are quite problematic issues that hinder a quality management in agriculture, therefore there is a primary accounting and formation of accounting policy, that's why it has been briefly described

the main directions of improvement of this problem. The work reveals in detail the analytical accounting of biological assets. It has also been formed a possible system of its management and given the main indicators of the analysis of biological assets.

**Keywords:** biological assets, management, stockbreeding, classification, accounting, analysis, internal control, primary accounting, accounting policy.

**Постановка проблеми.** Україна характеризує себе як одна з провідних сільськогосподарських країн у світі. Проте останнім часом спостерігається значне зниження ефективності господарської діяльності у галузі тваринництва: з кожним роком зменшується кількість голів сільськогосподарських тварин, значно знизилось виробництво молока. Це зумовлено невмінням керівників таких підприємств правильно, своєчасно та грамотно здійснювати контроль над біологічними активами, що відповідно унеможливає приймати якісні оперативні управлінські рішення. Тому на сьогодні є необхідним дослідити обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами, що дозволить підвищити ефективність господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження обліково-аналітичного аспекту біологічних активів тваринництва є досить складним питанням. На сьогодні досить мало науковців досліджують цю тему. Проте можна виділити авторів, які висвітлили основні моменти щодо поставленої проблеми: Бахчиванжи Л.А., Златов М.М., Бондарєва Т.Г., Немкович О.Б., Гура Н.О., Чередніченко В.О.

Бахчиванжи Л.А. та Златов М.М. розкрили тему в розрізі сільськогосподарських кооперативів, досить детально розглянули факторний аналіз, коротко описали основні моменти обліково-аналітичного аспекту. Бондарєва Т.Г. та Немкович О.Б. вдосконалили класифікацію

біологічних активів, акцентували увагу на методичні підходи щодо їх аналізу. Гура Н.О. та Чередніченко В.О. досить детально висвітлили аналітичний облік біологічних активів.

Проте кожен з групи авторів звертали більше уваги на деякі окремі моменти даної проблеми, не було досліджено усіх частин обліково-аналітичного аспекту управління цілісно.

**Мета дослідження** полягає у детальному висвітленні обліково-аналітичного аспекту управління біологічними активами тваринництва.

**Виклад основного матеріалу.** Сільське господарство є однією з основних видів діяльності в Україні. Проте сьогодні спостерігається значне скорочення кількості сільськогосподарських тварин і виробництва молока (рис. 1). Це свідчить про зниження ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств у галузі тваринництва.

Аналізуючи рис. 1, можна дійти висновку, що галузь тваринництва потребує термінових управлінських рішень. Тобто необхідно вдосконалити обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами.

Для організації ефективного облікового та аналітичного контролю над біологічними активами необхідно розуміти їх суть та визначити класифікаційні ознаки, які допоможуть детально пізнати об'єкт обліку.

Поняття «біологічний актив» визначається у нормативно-правових документах, таких як Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та Міжнародний



**Рис. 1.** Динаміка виробництва молока в Україні за 2016–2020 роки

Джерело: розроблено на основі джерела [11]

стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [4].

МСБО 41 «Сільське господарство» визначає, що біологічний актив – це жива тварина або рослина [1].

Таким чином, можна узагальнити, що біологічний актив – це живий організм (рослина або тварина), що у процесі свого існування, здатний приносити підприємству економічні вигоди.

Класифікація біологічних активів є різноманітною. Проте можна виділити основні, які є найбільш поширеними у наукових дослідженнях (табл. 1).

Здійснення класифікації є досить відповідальним моментом і визначення класифікаційних ознак має відповідати специфіці діяльності підприємства, оскільки від поділу біологічних активів на групи залежить якість обліку і прийнятих управлінських рішень.

Досить важливим для формування якісної системи управління значний вплив має облікова політика, яку підприємство визначає самостійно, а її запровадження затверджується Наказом про облікову політику. В даному документі необхідно зазначати наступну інформацію: склад статей витрат виробництва, методи обліку витрат, порядок визначення собівартості, розподіл витрат, які стосуються галузі тваринництва.

Обліково-аналітичну інформацію про рух біологічних активів та їх наявність можна отримати за даними синтетичного та аналітичного обліку. Синтетичний облік біологічних активів здійснюється за рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» та 21 «Поточні біологічні активи». Науковці схиляються до думки, що

доцільно рахунок 21 назвати «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», так як це було до впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи». Тобто розділити облік тваринництва і рослинництва, оскільки це два зовсім різні напрями діяльності і їх поділ дозволить деталізувати інформацію про стан та використання характерних для тієї чи іншої галузі біологічних активів.

Важливим для правильної організації системи управління є аналітичний облік. При його формуванні необхідно враховувати різноманітність видів тварин та їх статеві-вікові групи (табл. 2).

В сільськогосподарських підприємствах є проблема із первинним обліком, що негативно впливає на управління біологічними активами.

Бахчиванжи Л.А. та Златов М.М. наголошують, що спостерігається відсутність первинних документів, які б давали змогу отримувати оперативну інформацію, необхідну для оцінки біологічних активів та їх біологічних перетворень, тобто про зміну справедливої вартості, витрат на місці продажу та продукції – результату їх біологічних перетворень [5, с. 574]. Отже, система документування потребує значного вдосконалення з боку законодавства. Прийняття нових форм, дозволить вести облік більш точно та оперативніше, що сприятиме налагодженню якісної системи внутрішнього контролю, яка на сільськогосподарських підприємствах досить слабо розвинена.

Васільєва Л.М. та Шатравко А.В. вважають, що внутрішній контроль біологічних активів є досить важливим і його мета полягає у наданні мотивованого висновку про правомірність, надійність та доречність діяльності біологічних активів, встановленні правильності їх обліку та її відповідності обліковій політиці компанії [7, с. 598].

Внутрішній контроль має вагоме значення у обліково-аналітичному аспекті управління

Таблиця 1

### Класифікація біологічних активів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види
1	За терміном корисного використання	- Довгострокові; - Поточні
2	За правом власності	- Орендовані; - Власні.
3	За методом оцінки	- За первісною вартістю; - За справедливою вартістю.
4	За процесом біологічних перетворень	- Основні; - Додаткові.
5	За походженням	- Створені людиною; - Створені природою.

Джерело: розроблено на основі джерела [6, с. 21]

## Аналітичний облік біологічних активів

Назва субрахунку	Класифікаційна ознака	Назва
16 «Довгострокові біологічні активи»	Галузь тваринництва	Скотарство Вівчарство Конярство
163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»	Статеві-вікова група	Основне стадо корів молочного або м'ясного напрямку
164 «Довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю»	Структурний підрозділ	Цех виробництва молока Цех виробництва м'яса
21 «Поточні біологічні активи»		
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю»	Галузь тваринництва	Скотарство Конярство та інші
213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	Статеві-вікова група	Телята до року

Джерело: розроблено на основі джерела [9, с. 48, 50]

біологічними активами тваринництва, оскільки виконує низку завдань (рис. 2).

За даними рис. 2 можна дійти висновку що одним із завдань внутрішнього контролю є аналіз показників біологічних активів, який є важливою складовою при прийнятті управлінських рішень.

Здійснення аналізу дозволяє оцінити стан, структуру та динаміку біологічних активів, забезпеченість підприємства ними, що сприятиме детальному вивченню ситуацій на підприємстві та формуванню ефективних для діяльності підприємства дій.

Бондарева Т.Г. та Немкович О.Б. вважають, що аналіз біологічних активів доцільно здійснювати за двома групами: показники ефективності відтворення біологічних активів та показники

ефективності використання біологічних активів [6, с. 23] (табл. 3).

Така система показників дозволить управлінському персоналу виявити негативні явища в діяльності з біологічними активами і своєчасно виправити помилки в діяльності.

**Висновки.** Таким чином, можна зробити висновок, що обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами тваринництва потребує правильного визначення об'єктів обліку, організації синтетичного та аналітичного обліку, облікової політики, первинного обліку, внутрішнього контролю, проведення аналізу. Їх злагоджене формування і взаємодія сприятиме ефективній діяльності сільськогосподарських підприємств, адже процес управління стане точним, своєчасним і достовірним.

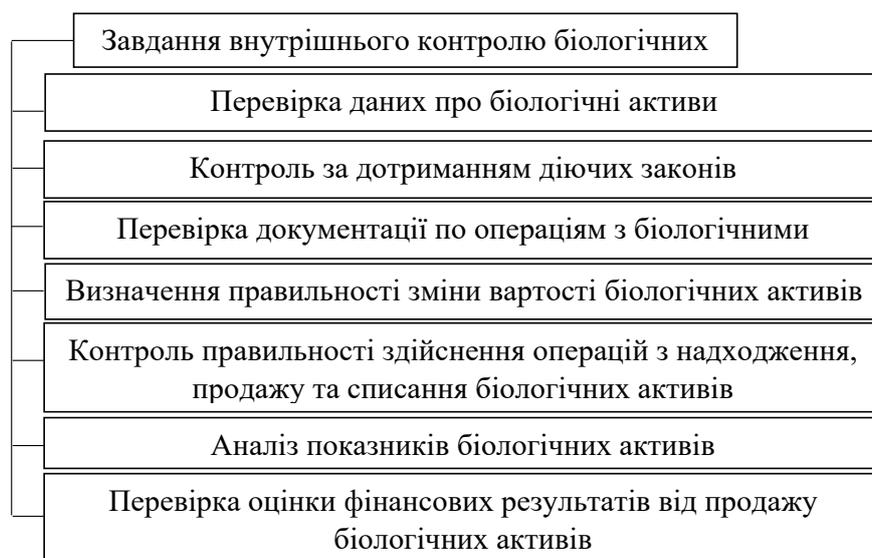


Рис. 2. Завдання внутрішнього контролю біологічних активів

Джерело: розроблено на основі джерела [7, с. 598]

## Показники аналізу біологічних активів

№ з/п	Назва	Характеристика
Показники ефективності відтворення		
1	Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів	Показує частину активів, що надійшли за певний період. Розраховується як відношення вартості довгострокових біологічних активів, що надійшли до їх вартості на кінець періоду.
2	Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів	Частка вартості активів, яка вибула за певний період. Визначається як відношення вартості довгострокових біологічних активів, що вибули до їх вартості на початок періоду
3	Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів	Характеризує приріст активів і розраховується як відношення різниці довгострокових біологічних активів, що надійшли і вибули до довгострокових біологічних активів на початок року.
Коефіцієнти ефективності використання		
1	Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів	Відображає дохідність біологічних активів. Обчислюється як відношення чистого доходу від реалізації продукції до середньої вартості довгострокових біологічних активів.
2	Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів	Величина, яка є оберненою до коефіцієнту виробничої віддачі і визначає середню вартість даних активів, яка припадає на одну гривню, отриманого доходу.
3	Рентабельність біологічних активів	Визначає ефективність використання біологічних активів. Обчислюється як відношення чистого прибутку (збитку) до середньої вартості біологічних активів.
4	Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	Показує швидкість обороту поточних біологічних активів. Розраховується як відношення чистого доходу від реалізації до середньої вартості поточних біологічних активів.
5	Період обороту поточних біологічних активів	Показує скільки необхідно днів для реалізації біологічного активу. Визначається як відношення добутку середньорічної вартості поточних біологічних активів на 365 днів до чистого доходу від реалізації продукції.

Джерело: розроблено на основі джерела [6, с. 23–27]

## Література:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41. Сільське господарство. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_027).
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 15.10.2021).
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 15.10.2021).
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1456-05> (дата звернення: 11.10.2021).
5. Бахчиванжи Л.А., Златов М.М. Діагностика стану обліково – аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва в сільськогосподарських кооперативах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 15. С. 572–578.
6. Бондарева Т.Г., Немкович О.Б. Обліково-аналітичний аспект управління біологічними активами в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник НУВГП*. 2018. № 3(83). С. 19–30.
7. Васильєва Л.М., Шатравко А.В. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Молодий вчений*. 2017. № 3. С. 596–599.
8. Верига Ю.А., Калайда Л.О. Особливості оцінки біологічних активів. *Економічні студії*. 2020. № 1. С. 70–74.
9. Гура Н.О., Чередніченко В.О. Побудова аналітичного обліку біологічних активів для забезпечення потреб управління аграрних підприємств. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2019. № 3. С. 43–51.
10. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 622–626.
11. Державна служба статистики. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 11.10.2021).