

9. Свірко С.В. З історії розвитку обліку бюджетних організацій України у XX ст. / С.В. Свірко // Вчені записки. – 2002. – № 4. – С. 131-136.
10. Фаріон І.Д. Напрями вдосконалення обліку фінансових ресурсів у бюджетних установах / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 40 с.

УДК 657.24:657.372.2

**Скрипник С.В.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів  
Херсонського державного аграрного університету*

## **РУХ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

Досліджено методичне забезпечення обліку біологічних активів. Висвітлено рахунки, що призначені для обліку довгострокових біологічних активів. Відображено документальне відображення руху та оцінки довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. Розглянуто приклад документального оформлення отримання (закупівлі) довгострокових біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. На основі зазначеного нами запропоновано доповнити форму первинного документа відповідними графами, які більш повно розкриють інформацію про рух довгострокових біологічних активів на підприємстві.

**Ключові слова:** біологічні активи, довгострокові біологічні активи, оцінка, первинні документи, міжнародні стандарти обліку і звітності.

### **Скрипник С.В. ДВИЖЕНИЕ ДОЛГОСРОЧНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

Исследовано методическое обеспечение учета биологических активов. Освещены счета, предназначенные для учета долгосрочных биологических активов. Отражено документальное оформление движения и оценки долгосрочных биологических активов растениеводства и животноводства. Рассмотрен пример записи в документах получения (закупки) долгосрочных биологических активов сельскохозяйственными предприятиями. На основе указанного предложено дополнить форму первичного документа соответствующими столбцами, которые более полно раскроют информацию о движении долгосрочных биологических активов на предприятии.

**Ключевые слова:** биологические активы, долгосрочные биологические активы, оценка, первичные документы, международные стандарты учета и отчетности.

### **Skrypnik S.V. MOVEMENT OF LONG-TERM BIOLOGICAL ASSETS AND THEIR DOCUMENTATION IN AGRICULTURAL ENTERPRISES**

Methodological maintenance accounting of biological assets is investigated. Covered accounts; designed for the bookkeeping of long-term biological assets. Formal documentation and evaluation of movement of long-term biological assets of crops and livestock are reflected. For example; records in documents for the receipt (purchases) of long-term biological assets by agricultural enterprises. The proposed supplement form is based on the corresponding columns of the original document which more fully discloses information about the movement of long-term biological assets in the enterprise.

**Keywords:** biological assets, long-term biological assets, evaluation, original document, International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

**Постановка проблеми.** Інтеграція України в Європу та розвиток міжнародних відносин викликали необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку, зокрема щодо сільськогосподарської діяльності. Розроблене нормативно-методичне забезпечення з бухгалтерського обліку біологічних активів спрямоване на приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й вирішення проблемних питань щодо визнання, класифікації, документального оформлення, ведення аналітичного і синтетичного обліку тощо. Але, на нашу думку, в практичній діяльності аграрних підприємств цього ще не відбулося. У той же час прийнятими нормативними актами запропоновано виділення біологічних активів в окрему облікову категорію та абсолютно новий порядок обліку в сільському господарстві, який не має широкого застосування у світовій практиці. Так як в Україні положення, що впливають з П(С)БО 30 «Біологічні активи», запропоновані вперше, з'явилася низка невіршених методологічних і практичних питань,

пов'язаних з веденням обліку біологічних активів, зокрема їх оцінки, визнання фінансових результатів, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Методичні засади бухгалтерського обліку довгострокових біологічних активів в умовах удосконалення вітчизняної облікової системи, її гармонізації з міжнародними стандартами обліку і звітності досліджували провідні учені-економісти: С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Г. Михайлов, В.І. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.М. Пархоменко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інших. Проведені дослідження свідчать про існуючі проблеми з практичного застосування сільськогосподарськими підприємствами П(С)БО 30 «Біологічні активи», тому тема дослідження є досить дискусійною і потребує подальшого вивчення.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування та узагальнення теоретичних й практичних аспектів обліку довгострокових біологічних активів у відповідності з П(С)БО 30 «Біологічні активи» і Ме-

тодичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів та удосконалення первинного обліку довгострокових біологічних активів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Під довгостроковими біологічними активами (ДБА) слід розуміти усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів відносяться багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю і ягідних культур, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада ВРХ, свиней, коней, овець. При цьому тварини основного стада у птахівництві, кролівництві і звірівництві визнаються поточними біологічними активами [1].

Існує безліч варіантів обчислення справедливої вартості біологічних активів, аргументувати неможливість їх визначення досить складно. При їх відображенні в балансі за справедливою вартістю зменшуються витрати на місці продажу, до яких відносять витрати, пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані при реалізації продукції [3]. З огляду міжнародних стандартів МСБО 41 «Сільське господарство», до складу таких витрат включаються також витрати на транспортування продукції до місця продажу. На наш погляд, у Методичних рекомендаціях № 1315 наводяться положення, щодо яких транспортні й інші витрати на збут до витрат на місці продажу не належать. Ми вважаємо, з огляду на зазначене, за доцільне внести певні корективи до національних стандартів з урахуванням міжнародних стандартів. Таким чином, методика оцінки біологічних активів полягає у застосуванні справедливої вартості, за яким всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. У відповідності до альтернативного варіанту біологічні активи, якщо їх справедливу вартість достовірно визначити неможливо, оцінюються за їх первісною вартістю (якщо це довгострокові біологічні активи) або собівартістю (якщо це поточні біологічні активи).

Джерелами надходження ДБА є: придбання за плату у постачальників; переведення зі складу поточних біологічних активів (переведення тварин до

основного стада робочої та продуктивної худоби); безоплатне отримання від юридичних та фізичних осіб та отримання в якості внеску до статутного капіталу; закладка (вирощування) багаторічних насаджень.

ДБА відображаються на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» за їх групами, який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів. При отриманні додаткових біологічних активів рослинництва процес їх біологічних перетворень призупиняється до висадки у ґрунт.

Аналітичний облік ДБА ведеться в інвентарних картках основних засобів (ф. № ОЗ – 6) та інвентарних картках обліку основних засобів (для багаторічних насаджень) (ф. № 29), де кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер та записується у відповідні первинні документи та реєстри з обліку довгострокових біологічних активів. Виняток становлять багаторічні насадження. Інвентарні номери залишаються незмінними протягом усього строку експлуатації, а при їх вибутті не повинні присвоюватися іншим об'єктам, що надійшли протягом даного часу (не менше трьох років). Одиницею виміру біологічних активів є одиниці площі, штуки, голови тощо.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснює комісія, яку призначає керівник підприємства на підставі Акту приймання ДБА рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ-1). Акт готують декілька разів: на суму понесених витрат по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат по їх вирощуванню; при зарахуванні насаджень до зрілих ДБА рослинництва. Акти складаються на кожен придбану (отримана безоплатно, тощо) господарством або на кожен об'єкт багаторічних насаджень, що вводиться в експлуатацію.

Для обґрунтування непридатності багаторічних насаджень, встановлення неефективності їх використання, а також оформлення документів на списання насаджень наказом керівника підприємства створюється комісія. Вона проводить інвентаризацію багаторічних насаджень, які пропонуються до списання, установлює економічну доцільність чи недоцільність подальшого використання насаджень і складає Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (ф. № ДБАСГ-3).

З урахуванням методу оцінки для синтетичного обліку ДБА рослинництва призначені субрахунки: 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» та 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю». Документування руху та оцінки біологічних активів рослинництва відображено на рисунку 1. Для обліку ДБА у сільськогосподарських підприємствах застосовують спеціалізовані форми первинних документів, а саме акти приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. ДБАСГ-2). Документується зарахування тварин до складу основного стада – на рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи».

Придбані тварини основного стада на підставі документів постачальника (накладних, ТТН, актів) насамперед оприбутковуються на субрахунок 155 «Придбання



Рис. 1. Документальне відображення руху та оцінки ДБА рослинництва

(виращування) довгострокових біологічних активів». На підставі Акта за ф. № ДБАСГ-2 ДБА зараховуються до основного стада: Дебет 16 Кредит 155. Якщо ж тварини переводяться до основного стада зі складу поточних біологічних активів (рах. 21), то передусім оформляється Акт за ф. № ПБАСГ-9 (Д-т 155 К-т 21), а потім складається Акт за ф. № ДБАСГ-2 (Д-т 16 К-т 155). У випадках переведення тварин в основне стадо зі складу поточних біологічних активів застосовують Акт за ф. № ПБАСГ-9 (Д-т 155 К-т 21), а потім складається Акт за ф. № ДБАСГ-2 (Д-т 16 К-т 155).

Іншим документом є Акт на списання ДБА тваринництва (вибраковка тварин)» (ф. № ДБАСГ-4). Застосовують його при вибравці (списанні) тварин у разі втрати ними господарсько-корисних якостей – старості, невиліковних хвороб тощо. У цьому Акті зазначають також подальше використання (призначення) вибраваних тварин.

З урахуванням методу оцінки для синтетичного обліку ДБА тваринництва призначені субрахунки: 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю». Документальне відображення руху та оцінки біологічних активів тваринництва відображено на рис. 2.

До кожного біологічного активу відкривається відповідний субрахунок на рахунку 23 «Виробництво», на якому відображають витрати на перетворення. Наприкінці звітного періоду такі витрати списують на субрахунок 940 (кореспонденція Д-т 940 К-т 23).

При цьому можливі такі результати:

1) первісна вартість біологічних активів менша від справедливої (різницю включають до доходів і відображають на К-т 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів», які обліковуються за справедливою вартістю за відповідними рахунками);

2) первісна вартість біологічних активів більша від справедливої (різницю відносять до витрат і відображають на Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів», які обліковуються за справедливою вартістю та відповідними рахунками).

У кінці звітного періоду дохід і витрати від первісного визнання біологічних активів списують на фінансовий результат. Для відображення біологічних активів у звітності «Примітки до річних фінансових звітів» доповнено таблицями XIV «Біологічні активи» і XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». Але існуюча методика ведення обліку і складання бухгалтерської звітності істотно різняться від міжнародних стандартів. На наш погляд, проблемними є питання: подвійної оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції (за первісною і справедливою вартостями); методи ведення обліку витрат; відсутність розроблених типових форм первинних документів, показники яких давали б необхідну інформацію для заповнення форм бухгалтерської звітності; визначення фінансових результатів сільськогосподарської діяльності.

Одним із напрямів удосконалення обліку ДБА пропонується здійснення первинного обліку біологічних активів тваринництва за

документами, які можна умовно поділити на три групи: документи з руху біологічних активів; документи з оцінки біологічних активів на звітну дату; документи з первісної оцінки продукції тваринництва.

Для обліку довгострокових біологічних активів в аграрних підприємствах застосовують спеціалізовані форми первинних документів. Проте, на наш погляд, ведення обліку у зазначених документах ніде не надається, а якщо взяти міжнародний аналог П(С)БО 30-МСБО 41 «Сільське господарство», наводиться повне їх описання. Ми вважаємо за доцільне внести певні корективи до національних стандартів, а саме описати детально ведення обліку довгострокових біологічних активів у спеціалізованих формах первинних документів.

Розглянемо документальне оформлення отримання (закупівлі) довгострокових біологічних активів, наприклад корів, з метою поповнення основного стада, отримання молока та приплоду. Оскільки молочних корів придбали для поповнення основного стада, то, відповідно, їхній залік оформляють Актом за ф. ДБАСГ – 2, який складає зоотехнік, завідувач фермою або бригадир у день отримання худоби на ферму (формування основного стада). У ньому зазначають таку інформацію:

- облікову групу, до якої зараховано тварин;
- ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка) кожної тварини;
- стать, масть та інші особливості ВРХ;
- дату народження (якщо, звісно, вона Вам відома або хоча б приблизний рік та місяць) кожної з корів;
- кількість голів, вагу та первісну вартість згідно з п. 7 П(С)БО 30;
- прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини.

Підписує цей документ матеріально-відповідальна особа, яка прийняла тварин, це може бути бригадир або завідувач фермою. Потім Акт за ф. № ДБАСГ-2 підписує керівник структурного підрозділу та завідувач фермою підприємства. У подальшому дані з Акту використовують для обліку тварин у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. М ПБАСГ-12) і для зоотехнічного обліку. Наприкінці місяця оформлені Акти за ф. № ДБАСГ-2 разом зі Звітом про рух



Рис. 2. Документальне відображення руху та оцінки ДБА тваринництва

Таблиця 1

Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Група тварин \_\_\_\_\_

Ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Час народження	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	Порода	Надходження			За ким закріплені прийняті тварини	
							купівля у сторонніх організацій (обмін)	купівля у населення	переведення до основного стада	Прізвище, ім'я, по батькові	підпис

тварин і птиці на фермі (ф. М ПБАСГ-13) передають у бухгалтерію підприємства. Інформацію з них використовують для відображення операцій із руху тварин у бухгалтерському обліку. Зразком заповнення Акта за ф. № ДБАСГ-2 наведений у таблиці 1.

На наш погляд, у даному Акті наведена неповна інформація. Ми пропонуємо доповнити форму первинного документа графами, у яких буде відображена така інформація:

- порода;
- надходження у господарство за напрямками: купівля у сторонніх організаціях (обмін); купівля у населення; переведення до основного стада.

Обґрунтуємо дану відповідь. Так, можна закупити у населення або в інших господарствах племінні високопродуктивні корови, певної породи молочного, молочного-м'ясного, м'ясо-молочного напрямку. У сучасному скотарстві налічується близько 300 порід великої рогатої худоби, поширених у всьому світі [2]. Крім того, породи корів залежно від економічних і природних умов окремих зон мають різний напрям. Там, де первинне значення має постачання населенню якісного молока і молочних продуктів, розводять породи корів молочного і комбінованого напрямків.

Отже, залежно від ефективності використання довгострокових біологічних активів на підприємстві необхідно внести певні корективи до біологічних активів залежно від екологічного спрямування, мети використання, та походження біологічних активів за певними класифікаційними ознаками (рис. 3).

На нашу думку, запропоновані ознаки дадуть можливість більш детально здійснювати облік біологічних активів підприємства та підвищити ефективність їх використання у діяльності. Класифікаційна ознака залежно від екологічного спрямування в умовах екологічної кризи відіграє важливе значення. Споживачі біологічних активів повинні отримувати доступну інформацію щодо обраної продукції. Тому екологічно чисті, традиційні та генномодифіковані біологічні активи повинні відображатися як окремі облікові елементи формування вартості таких активів і їх оцінка також має бути різною.

Особливу увагу потрібно приділити генномодифікованим продуктам, вживання яких шкідливе для організму людини, але вони мають достатньо низькі ціни на ринку, що привертає увагу покупців. Тому досить важливим є відображення їх окремо у бухгалтерському обліку. Це значно спростить проведення економічного аналізу на сільськогосподарському підприємстві.

Також слід відзначити актуальність поділу біологічних активів залежно від мети використання, що відіграє позитивну роль для підвищення контролю за ефективністю використання, метою вилучення максимального фінансового результату. В залежності від того, яким чином були створені біологічні активи, на думку автора, необхідно визначити, які витрати будуть включені у собівартість готової продукції при реалізації біологічних активів.

**Висновки з проведеного дослідження.** У ході проведених досліджень з руху та документального оформлення отримання (закупівлі) довгострокових біологічних активів нами доповнено форму первинного документа з формування основного стада тварин на сільськогосподарських підприємствах. Така побудова форми первинного обліку сприятиме поліпшенню обліково-аналітичного забезпечення обліку витрат на утримання певного виду тварин, контролю їх відповідності науково обґрунтованим питомим капітальним вкладенням на вирощування таких тварин, проведенню поточного аналізу, вчасному виявленню відхилень від плану і визначенню резервів оптимізації витрат.



Рис. 3. Класифікаційні ознаки біологічних активів



**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/>.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 4. – С. 17-32.

УДК 336.27

**Хмелевський С.М.***кандидат економічних наук,**доцент кафедри управління персоналом та економіки праці  
Чернігівського національного технологічного університету***ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ЗОВНІШНЬОГО БОРГУ УКРАЇНИ**

Виявлена потреба в аналізі зовнішнього боргу країни за ключовими показниками. Порівняно показники, що характеризують борг нашої країни, з аналогічними показниками провідних країн світу та країн – найближчих сусідок. Проаналізовано зміни розміру державного боргу України впродовж останніх 12 років. Запропоновано шляхи розв'язання (пом'якшення) проблеми зовнішньої заборгованості.

**Ключові слова:** зовнішній державний борг, прямий борг, гарантований борг, динаміка боргу, боргове навантаження, структура боргу, управління боргом.

**Хмелевский С.Н. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ВНЕШНЕГО ДОЛГА УКРАИНЫ**

Виявлена потребность в анализе внешнего долга страны по ключевым показателям. Сравнены показатели, характеризующие долг нашей страны, с аналогичными показателями ведущих стран мира и стран – ближайших соседей. Проанализированы изменения размера и структуры государственного долга Украины в течение последних 12 лет. Предложены пути решения (смягчения) проблемы внешней задолженности.

**Ключевые слова:** внешний государственный долг, прямой долг, гарантированный долг, динамика долга, долговая нагрузка, структура долга, управление долгом.

**Khmelevsky S.M. A COMPARATIVE ANALYSIS OF THE EXTERNAL DEBT'S INDICATORS OF UKRAINE**

The need for analysis of the external debt of the country based on key indicators has been identified. The indicators which characterizing the debt of our country with those of the leading countries of the world and countries – the nearest neighbors were compared. The changes in the size and structure of government debt over the past 12 years were analyzed. The solutions to the problem of external debt were proposed.

**Keywords:** external government debt, straight debt, guaranteed debt, dynamics of debt, debt's burden, structure of debt, debt's management.

**Постановка проблеми.** Як не дивно б це звучало, але сьогодні наявність певного зовнішнього боргу у кожної країни – доволі звичайне явище економічного життя. У теперішній час неможливо знайти державу, яка була б спроможна обходитися без зовнішніх запозичень. І якщо раніше жили в борг в основному слаборозвинені, бідні країни, то зараз борги, й причому чималі, мають і такі далеко не бідні країни, як США, Великобританія, Німеччина, Франція, Японія та ряд інших. Тож, здається, вже можна стверджувати, що глобальна заборгованість – одна із характерних особливостей сучасних національних економік. Сучасні уряди нерідко звертаються до зовнішніх запозичень у разі нестачі фінансових ресурсів у країні, з метою покриття дефіциту державного бюджету, фінансування великомасштабних проєктів, підтримки національної валюти тощо. Безумовно, при ефективному, вмілому використанні залучених за кордоном ресурсів можна досягти економічного зростання в країні. Однак є межа щодо зростання зовнішнього державного боргу. Перетнувши її, зовнішній борг країни буде виступати вже як негативний чинник економічного життя. Таке трапляється, коли суми, які доводиться витратити з бюджету країни на обслуговування зовнішнього боргу, стають занадто великими, власних джерел стає недостатньо для

продовження обслуговування боргу, а можливість рефінансування боргу на внутрішньому і зовнішньому ринках зникає. Як наслідок – національна валюта знецінюється, зарплати в країні перестають зростати або навіть скорочуються, населення втрачає роботу та швидко біднішає, а уряд стикається з однією з найгостріших і найскладніших проблем ХХІ століття – проблемою державного зовнішнього боргу. Проблема зовнішніх запозичень наразі є дуже актуальною і для України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання виникнення зовнішнього боргу, його природи, корисного чи шкідливого впливу на макроекономічні показники та їх пропорції, управління і обслуговування державного боргу постійно знаходяться в центрі уваги як науковців так і фахівців-практиків з різного роду урядових і державних структур. К. Дітцель [1] повністю виправдовував величезні державні борги. Вчення К. Дітцеля про доцільність і необхідність державних позик було продовжене А. Вагнером. У різні часи увагу ролі державного боргу у фінансовій системі держави приділяли у своїх роботах Р. Барро, Дж. Бьюкенен, П. Елворт, Н. Калдор, Дж. Кейнс, П. Кругман, А. Лернер, К. Маркс, Р. Масгрейв, Л. Мауер, Ф. Махлуп, Ф. Модільяні, Л. Пазинетті, Д. Рікардо, А. Сміт, Дж. Стігліц,