

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
Факультет аграрної економіки і менеджменту**

*Кафедра обліку та  
економіко-правового  
забезпечення АПВ*

**КУРСОВА РОБОТА**

**з фінансового та управлінського обліку**

**на тему:**

***«Економічний зміст, визнання, оцінка і облік поточних  
біологічних активів »***

Студентки 4 курсу ОПЗр-42

Напряму підготовки – облік і аудит

Спеціальності 6.03050901- облік і аудит в АПВ

Трубілко Аліна Сергіївна

**Національна шкала \_\_\_\_\_**

**Кількість балів: \_\_\_ Оцінка ECTS \_\_\_\_\_**

***Члени комісії***

\_\_\_\_\_  
*(підпис)*

\_\_\_\_\_  
*(прізвище та ініціали)*

\_\_\_\_\_  
*(підпис)*

\_\_\_\_\_  
*(прізвище та ініціали)*

\_\_\_\_\_  
*(підпис)*

\_\_\_\_\_  
*(прізвище та ініціали)*

**Тернопіль 2017**

## ЗМІСТ

|  |    |
|--|----|
| ВСТУП.....   | 3  |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....   | 5  |
| 1.1. Економічний зміст, класифікація та визнання біологічних активів .....                                       | 5  |
| 1.2. Оцінка нормативно-законодавчих документів та літературних джерел з обліку поточних біологічних активів..... | 10 |
| РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В ПАТ «АПК «ЗОРЯ»».....                              | 15 |
| 2.1. Організація облікового процесу в господарстві.....  | 15 |
| 2.2. Оцінка поточних біологічних активів.....  | 19 |
| 2.3. Документальне оформлення господарських операцій з обліку поточних біологічних активів.....                  | 23 |
| 2.4. Аналітичний та синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва.....                             | 27 |
| РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ.....   | 32 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....  | 36 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....  | 39 |
| ДОДАТКИ.....   | 42 |

## ВСТУП

**Актуальність.** Впровадження ринкових механізмів господарювання, а також інтеграція економіки України в світове співтовариство, зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку та звітності у відповідність з міжнародними стандартами.

З прийняттям 1 січня 2003 р. МСБО 41 «Сільське господарство» Міністерством фінансів України 18 листопада 2005 року було затверджено П(С)БО 30 «Біологічні активи», він є обов'язковим до застосування підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності. Також, були розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315, для роз'яснення порядку застосування положень стандарту.

Принциповими змінами, які вносяться П(С)БО 30 до існуючої практики обліку в сільському господарстві є виділення рослин і тварин, які є об'єктами сільськогосподарської діяльності, в окрему облікову категорію – «біологічні активи», оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначення фінансових результатів.

Не дивлячись на запропонований новий порядок обліку в сільському господарстві, він не має широкого застосування в світовій практиці, а в Україні це робиться вперше. Появилась низка невирішених методологічних і практичних питань, пов'язаних з веденням обліку біологічних активів.

**Ступінь розробленості проблеми, що досліджується.** Проблемні питання бухгалтерського обліку в сільському господарстві згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» досліджували такі вітчизняні вчені-економісти як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, О.О. Канцауров, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, Б.В. Мельничук, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук та інші. В працях цих авторів

висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності. Незважаючи на значні наукові та практичні доробки вітчизняних науковців-економістів, залишається ще багато проблемних питань, які потребують детального вивчення й опрацювання.

**Мета** курсової роботи - це дослідження стану обліку поточних біологічних активів, вивчення аналітичного і синтетичного їх обліку, надання рекомендацій щодо вдосконалення ведення бухгалтерського обліку тварин, запровадження нових прогресивних технологій його ведення.

**Завдання** курсової роботи - встановити важливість тваринницької галузі та правильного ведення бухгалтерського обліку, визначити найефективнішу форму його ведення. Ознайомитися з обліковою політикою на підприємстві, економічною характеристикою, організацією і надати рекомендації щодо його вдосконалення в ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»».

**Об'єктом** дослідження даної курсової роботи є публічне акціонерне товариство «Агропромислова корпорація «Зоря»».

**Предметом дослідження** є економічна сутність та теоретичні аспекти поточних біологічних активів, методика їх обліку, шляхи поліпшення з урахуванням галузевої специфіки.

Для досягнення мети роботи та вирішення поставлених завдань використано такі **методи дослідження**: абстрактно-логічний; комплексно-системний підхід; статистико-економічні методи, зокрема кластерне групування; графічний; причинно-наслідкових зв'язків.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти України, матеріали науково-практичних конференцій, інформація Інтернет-видань та веб-сайтів.

Курсова робота складається з вступу, основної частини, висновків та пропозицій.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

#### 1.1. Економічний зміст, класифікація та визнання біологічних активів

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми.

Однією з прогресивних новацій національного стандарту 30 «Біологічні активи» є запроваджена класифікація біологічних активів. При цьому виходили з того, що до складу біологічних активів відносяться дуже різні рослини та тварини, як такі, що мають життєвий цикл 1-2 місяця, так й ті, що можуть використовуватися десятки років.

Згідно 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.

Відповідно біологічним активом є будь-яка тварина або рослина на утримання та/або вирощування якої спрямована діяльність підприємства, до того ж не обов'язково сільськогосподарська. Тобто процес якісних і кількісних змін біологічних активів контролюється і управляється підприємством. Це є ключовим моментом при визнанні біологічних активів.

Біологічний актив визнається активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом або процесом його біологічних перетворень та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;

- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у діяльності іншій ніж сільськогосподарська;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Виходячи з критеріїв визнання, підприємства діяльність яких спрямована на отримання продукції рослинного та тваринного походження з джерел, управління якими не здійснюється, наприклад господарства, які здійснюють морську і річкову риболовлю, не визнають, а відповідно і не ведуть облік активів від яких отримують таку продукцію (риба у морі чи річці). Разом з тим, господарства діяльність яких спрямована на розведення (вирощування та вилов) риби в штучних та природних водоймах (стави, озера) мають забезпечити облік риби як біологічного активу.

Першою класифікаційною ознакою за якою групуються біологічні активи є період участі біологічних активів у господарському обороті підприємства. Відповідно вони поділяються на:

- довгострокові біологічні активи;
- поточні біологічні активи;
- незрілі довгострокові біологічні активи.

Довгострокові біологічні активи - 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, кроліводстві і звіроводстві визнаються поточними біологічними активами.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До поточних біологічних активів відносяться рослини процес життєдіяльності, яких менше

12 місяців, або використання яких більше одного року економічно не доцільно, зокрема озимі і ярі зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини які ще не переведені, або вже виключені з основного стада ВРХ, свиней, коней, овець та птахи, кролі, звірі, бджоли, риба й інші.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.

Другою ознакою за якою класифікуються біологічні активи є вид господарської діяльності з якою пов'язано їх використання. Відповідно вони поділяються на:

- сільськогосподарські біологічні активи;
- інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю.

До сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, які призначені для продажу, або використання у сільськогосподарській діяльності.

Інші біологічні активи, непов'язані з сільськогосподарською діяльністю визнаються:

- запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрями їх використання невизначено. Такі біологічні активи відображаються на відповідних рахунках 2 класу, зокрема 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» тощо;

- основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності ніж сільськогосподарська та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

До інших біологічних активів, непов'язаних з сільськогосподарською діяльністю відносяться багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються з іншою метою ніж отримання сільськогосподарської продукції,

зокрема, лісосмуги, декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків тощо. Таки довгострокові біологічні активи обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби» на субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження».

В залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

Наступною важливою класифікаційною ознакою є варіант оцінки біологічних активів. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування 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 не можливо, оцінюються за їх первісною вартістю, якщо це довгострокові біологічні активи, або собівартістю, якщо це поточні біологічні активи.

Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку насамперед обумовлено вимогами до розкриття інформації про біологічні активи визначені П(С)БО 30. Відповідно до пункту 29 П(С)БО 30 у примітках до фінансової звітності мають окремо наводитись біологічні активи оцінені не за справедливою вартістю. Тому для забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на:

- біологічні активи оцінені за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- біологічні активи оцінені за первісною вартістю.

Для організації синтетичного обліку визначальною класифікаційною ознакою є період участі біологічних активів у господарському обороті підприємства. Відповідно виділені два синтетичних рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», який призначено для узагальнення інформації про довгострокові біологічні активи і не зрілі довгострокові біологічні активи та 21



«Поточні біологічні активи» для обліку наявності та руху поточних біологічних активів. Крім того, поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити не можливо відобразатимуться на рахунку 23 «Виробництво» у складі незавершеного виробництва.

Незрілі довгострокові біологічні активи не поділяються за галузевою ознакою, оскільки незрілими біологічними активами тваринництва є тварини на вирощуванні, а відповідно П(С)БО 30 тварини на вирощуванні і відгодівлі визнаються поточними біологічними активами і відповідно відображаються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

Необхідність класифікації біологічних активів зумовлена їх біологічною різноманітністю і відповідно використанням в основних галузях сільськогосподарського виробництва – рослинництві та тваринництві. Економічним чинником класифікації виступає різнотривала участь біологічних активів у господарському обороті, відтак виділяються довгострокові та поточні біологічні активи. Особливою класифікаційною ознакою є підхід до оцінки біологічних активів, вона обумовлена наявністю двох альтернативних варіантів оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу та собівартістю.

Запропонована класифікація дозволяє застосувати оптимальну модель організації синтетичного і аналітичного обліку біологічних активів з метою максимально повного розкриття у фінансовій звітності інформації про їх наявність та рух у різних аспектах.

## 1.2. Оцінка нормативно-законодавчих документів та літературних джерел з обліку поточних біологічних активів

Функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати особливості біологічних перетворень в сільському господарстві. Щоб правильно і раціонально організувати облік необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів-фінансистів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

Перелік нормативних документів, які регламентують облік поточних біологічних активів досить значний, і, безумовно, він потребує уніфікації та універсалізації.

Нормативні документи з питань організації обліку поточних біологічних активів відображені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

### Нормативні документи з питань організації обліку поточних біологічних активів

| № п/п | Документ   | Зміст документа   | Де використовується                  |
|-------|--|---|--------------------------------------|
| 1     | 2  | 3   | 4                                    |
| 1     | Конституція України. Прийнята на сукупність п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. | Конституція України являє собою фундаментальних, юридично-суспільства. Будь-яка конституція встановлює соціально-політичне обличчя держави, фіксує вихідні принципи їх функціонування й розвитку, а також сприяє розвитку публічного права. | Забезпечення діяльності підприємства |

## Продовження таблиці 1.1

| 1  | 2  | 3  | 3   |
|----|--|--|---|
| 4  | Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: основи його документального забезпечення та Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями).                               | Безпосередньо викладені принципи бухгалтерського обліку, роботи на підприємстві та фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності і застосування подвійного запису.  | Організація договірної роботи на підприємстві |
| 5  | Податковий кодекс України від 02.12.10р. № 2755 – ІУ.  | Визначає платників податку на додану вартість, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету. У цьому Законі терміни вживаються у такому значенні: податок, оподаткування, платник податку, оподатковувана операція, податок на додану вартість, оподаткування податком на додану вартість. | При формуванні фінансової звітності           |
| 6  | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73  | Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи роботи на підприємстві   | Організація договірної роботи на підприємстві |
| 9  | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи"   | Це Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11. 2005 р. № 790.   | Організація договірної роботи на підприємстві |
| 10 | Про документальне забезпечення бухгалтерського обліку, а також зберігання бухгалтерської звітності підприємствами, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету. | Положення встановлює порядок створення, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. - №88.   | Організація первинного обліку                 |
| 11 | МСФО 41 "Сільське господарство"  | Мета цього Стандарту - визначити обліковий підхід, а також подання звітів та розкриття інформації, пов'язаної з діяльністю: посібник /За ред. Жука В.М. - К.: Видавництво "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.  | Організація договірної роботи на підприємстві |

## Продовження таблиці 1.1

| 1  | 2   | 3   | 4                                      |
|----|---|---|--|
| 14 | Про затвердження<br>реєстрів<br>Методичних<br>рекомендацій<br>організації та ведення<br>бухгалтерського обліку<br>за журнально-ордерною<br>формою на незалежно від<br>форм власності, організаційно-<br>підприємствах<br>агропромислового<br>комплексу :<br>Наказ<br>Міністерства аграрної<br>політики України від<br>07.03.2001 р. № 49.   | Ці Методичні рекомендації спрямовані на<br>та узагальнення у реєстрах<br>обліку (крім реєстру позабалансового обліку)<br>з методом подвійного запису інформації про<br>наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та<br>факти фінансово-господарської діяльності<br>сільськогосподарських підприємств<br>організаційно-правових форм і видів діяльності.  | Організація<br>первинного обліку       |
| 15 | Методичні<br>рекомендації   | Методичні рекомендації з<br>бухгалтерського обліку біологічних активів<br>можуть застосовуватися підприємствами, підприємстві<br>біологічних активів, організаціями та іншими юридичними особами<br>затверджені наказом (далі - підприємства) усіх форм власності (крім<br>Міністерства фінансів банків та бюджетних установ), які здійснюють<br>України від 29 грудня сільськогосподарську діяльність.<br>2006 р. № 1315. [19] | Організація<br>роботи на               |
| 16 | Методичні<br>рекомендації<br>щодо метою забезпечення методичних засад<br>застосування формування у бухгалтерському обліку<br>спеціалізованих форм інформації про біологічні активи і про одержані<br>первинних документів з в процесі їх біологічних перетворень додаткові<br>обліку довгострокових біологічні активи та розкриття інформації про<br>та поточних них у фінансовій звітності.<br>біологічних активів,<br>затверджені наказом<br>Міністерства аграрної<br>політики України від<br>21.02.2008 р. №73. [20] | Методичні рекомендації розроблені з<br>метою забезпечення методичних засад<br>формування у бухгалтерському обліку<br>інформації про біологічні активи і про одержані<br>первинних документів з в процесі їх біологічних перетворень додаткові<br>обліку довгострокових біологічні активи та розкриття інформації про<br>та поточних них у фінансовій звітності.   | При формуванні<br>фінансової звітності |

В наукових працях висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, разом з тим вказується на невирішеність окремих питань обліку, необхідність удосконалення бухгалтерського обліку специфічних об'єктів аграрного сектору.

Зокрема, стан та проблеми обліку біологічних активів рослинництва піднімалися в дослідженнях В. М. Жука, М. М. Коцупатрого, М. Ф. Огійчука, В. Б. Моссаковського та інших вчених.

На недостатність теоретико-методологічного підґрунтя МСФЗ та, відповідно, і вітчизняних П(С)БО неодноразово звертали увагу вчені: Ф. Ф.

Бутинець, Ю. А. Кузьмінський, Н. М. Малюга, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкар, Н. М. Ткаченко, П. Я. Хомин.

За дослідженням О. П. Клименко до складу біологічних активів входять не лише тварини та рослини, а й птахи, риба та бджоли, які згідно біологічної класифікації не є тваринами. А також, слід враховувати, що біологічні активи це живі організми, які розвиваються за законами природи.

Я. М. Гринчишин вважає методично неправильним порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 «Інший операційний дохід» з наступним віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Більш правильним було б такі доходи відображувати на окремому рахунку, який можна назвати «Потенційні доходи».

Заслужують уваги проведені дослідження Т. Є. Кучеренко з аналізу операції зі зміни вартості на дату балансу довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. Довгострокові біологічні активи, які обліковують за первісною вартістю, визначають фінансові результати інвестиційної діяльності. А довгострокові біологічні активи, які обліковують за справедливою вартістю, за новими правилами формують фінансовий результат іншої операційної діяльності.

Г. Г. Кірейцев зазначає, що довгострокові біологічні активи, які оцінено за справедливою вартістю, амортизації не підлягають, чим викривляються показники собівартості продукції, виробленої із їх участю; оцінка за справедливою вартістю отриманих із виробництва поточних біологічних активів свідчить про необґрунтоване використання ринкових оцінок для відображення неринкового економічного обороту.

Класифікацію біологічних активів для потреб бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах розкрито в праці Н. В. Перевозник.

Для уточнення визначення поняття «поточні біологічні активи» проаналізуємо погляди різних науковців в табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

**Погляди науковців на визначення «поточні біологічні активи»**

| № п/п | Автор  | Зміст  | Де використовується                                     |
|-------|--|--|---|
| 1     | 2  | 3  | 4   |
| 1     | Маренич Т. Г. Облік поточних біологічних активів згідно з П(С)БО 30 “Біологічні активи” // Облік і фінанси АПК.- 2006.- №12.- с. 108-114.    | В цій статті згідно з положенням (стандарту) 30 “Біологічні активи” визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.  | Використання на підприємстві біологічних активів        |
| 2     | Михайлов М. Г., Баранік О. О. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 “Біологічні активи” // Облік і фінанси АПК.- 2006.- №12.- с. 100-107. | Розкривається положення (стандарт) 30, який не поширюється на: сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання; продукти переробки сільськогосподарської продукції; біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.  | Порядок організації обліку поточних біологічних активів |
| 3     | Огійчук М.Ф. та ін. За ред. проф. М.Ф. Огійчука. - К.: 2007. - 979 с.  | Вказується, що поточні біологічні активи - сільськогосподарських сільськогосподарську продукцію та/або підприємств: Підручник / додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.  | Організація роботи на підприємстві                      |
| 4     | Остапчук О. В. Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2010.- №10.- с. 15-20.  | Поточні біологічні активи рослинництва - обліку тобто площі певних культур, що вирощуються підприємством, з раніше не були об'єктами обліку.   | Удосконалення відображення операцій біологічних активів |
| 5     | Скирпан О. П. Економіка АПК.- 2009.- №6.- с. 65-69.  | Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції на використовуються ще й біологічні активи.  | Організація надходження та вибуття біологічних активів  |
| 6     | Сук Л. Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2007.- №8.- с. 42-48.   | Вказується, що біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. | Використання на підприємстві біологічних активів        |

## РОЗДІЛ 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В ПАТ «АПК «ЗОРЯ»»

#### 2.1. Організація облікового процесу в господарстві

На підставі рішення загальних зборів акціонерів (протокол № 3 від 04.06.2009 року) ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»», що було створене шляхом реструктуризації майна сільськогосподарського підприємства, перейменоване у приватне акціонерне товариство «Агропромислова корпорація «Зоря»» (додаток А).

Зареєстроване ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» в Рівненській районній державній адміністрації 17.09.2009 року за № 16021050008000245.

Центральна садиба ПАТ Агрофірма «Зоря» знаходиться за такою адресою:

Рівненська область, Рівненський район, с. Зоря, пл. Жовтнева 2, що на відстані 30 км від обласного центру.

Основними видами діяльності є:

- Вирощування переробка, закупка і реалізація сільськогосподарської продукції, лікарських рослин, в тому числі закупка сільськогосподарської продукції у населення;
- надання послуг по обробленню ґрунту та рослин хімічними речовинами та добривами;
- надання послуг по переробці сільськогосподарської сировини;
- переробка деревини, виробництво меблів, столярних виробів;
- вирощування переробка, закупка і реалізація с/г продукції;
- виробництво та реалізація молока і молочних продуктів;
- виробництво, переробка та реалізація м'яса та м'ясних продуктів;
- виготовлення і реалізація хлібобулочних та макаронних виробів;
- виробництво борошна
- автомобільні пасажирські перевезення;

- надання транспортно – експедиційних послуг для підприємств та населення;
- роздрібна торгівля на ринках;
- будівельні роботи та послуги;
- очистка стічних вод;
- зовнішньоекономічна діяльність тощо. (додаток А)

Статутний капітал товариства складає 50217 тис. грн. поділений на прості акції, пайовий капітал – 4937 тис. грн., резервний капітал станом на кінець 2011 року – 3257 тис. грн.

Метою статутної діяльності підприємства є отримання прибутку. Загальна площа угідь складає 13189 га, з них сільськогосподарські - 11930 га.

Керівництво господарською діяльністю здійснюють з правом першого підпису голова правління Саміла І.М., з правом другого підпису головний бухгалтер – Максимчук Н.В..

Договір на розрахунково-касове обслуговування підприємства заключений з РФ КБ «Захід інкомбанк» (МФО 333614). В банку відкритий поточний (розрахунковий) рахунок № 260050052560, де зберігаються грошові кошти підприємства.

Об'єктом права власності підприємства є основні і оборотні засоби, вироблена продукція і одержані доходи.

Управління підприємством здійснює голова правління Саміла І.М. Головний бухгалтер Максимчук Н.В. керує бухгалтерією, забезпечує організацію бухгалтерського обліку, здійснює контроль за дотриманням правил оформлення первинних і бухгалтерських документів, розрахунків та платіжних зобов'язань, організовує облік надходження грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей.

Бухгалтерська служба на підприємстві відіграє провідну роль. Правильність ведення бухгалтерського обліку впливає на порядок в цілому на підприємстві. Головний бухгалтер як особа контролююча, ніколи не може бути матеріально-відповідальною особою (крім випадків суміщення обов'язків



касира на приватних дрібних підприємствах). Бухгалтер працює лише з документами і вірити повинен лише документам. Все, що проходить на його очах і не зафіксовано документально, - для бухгалтера не існує.

В Наказі про облікову політику зазначено, що відповідальність за достовірність облікових даних, повноту відображення господарських операцій, правильність складання і своєчасність подання звітності несуть працівники, що цей документ склали і підписали.

Фінансово - економічна служба підприємства має в своєму складі 11 осіб. Обв'язки бухгалтерів в центральній бухгалтерії ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» розподілено головним бухгалтером.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» кожне підприємство має право самостійно вибирати облікову політику, яка визначається в Наказі про облікову політику підприємства, видається на початку календарного року щорічно (додаток Б).

На підприємстві ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» бухгалтерський облік ведеться згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні у журнально-ордерній формі із застосуванням автоматизації облікових операцій за допомогою комп'ютерної програми 1С: «Підприємство» і дотримується взаємозв'язку різних показників. При такому способі ведення обліку збирання, передавання, систематизація та оброблення бухгалтерської інформації здійснюються автоматизовано. Його суть полягає у тому, що дані про здійснені на підприємстві господарські операції з паперових носіїв первинної облікової інформації записують на машинні носії. На підставі введених даних автоматично робиться групування дебетових і кредитових оборотів за синтетичними й аналітичними рахунками, визначають сальдо, формують обігові відомості і звітність, роздруковують різні первинні документи. Вихідну інформацію подають у вигляді друкованих реєстрів за окремими рахунками бухгалтерського обліку. Наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику» визначено, що роздруковані журнали – ордери та інші облікові реєстри з комп'ютерної

програми повинні підписуватись оператором – виконавцем та бухгалтером, який відповідає за складання облікового документа.

Автоматизація облікового процесу дає можливість підвищити оперативність і точність облікових даних, необхідних для управління підприємством.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій в ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. На підприємстві використовуються типові форми первинних документів. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та не достовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. У ПАТ «АПК «Зоря»» працівники бухгалтерії проставляють на первинних документах, які відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису.

Бухгалтерський облік у ПАТ «АПК «Зоря»» ведеться згідно робочого плану рахунків, який розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 року і доданий до наказу про облікову політику підприємства. (додатки Б,В).

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів у бухгалтерському обліку наказом керівника підприємства затверджений Графік документообігу, в якому вказується дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Підприємство складає і подає у відповідні органи фінансову, податкову та статистичну звітність.

## 2.2. Оцінка поточних біологічних активів

За П(С)БО 30 підприємство має самостійно, на свій розсуд організувати оцінку активів за справедливою вартістю. Бухгалтеру лише рекомендовано основні підходи до застосування такої оцінки. ( табл. 2.1.) [10]

Таблиця 2.1

Основні підходи до оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за П(С)БО та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів

| Критерій  | Порядок визнання та оцінки в обліку   |
|---|---|
| 1   | 2   |
| Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів при первісному визнанні |   |
| Придбання за грошові кошти  | За первісною вартістю, яка включає:<br>ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;<br>суму ввізного мита;<br>витрат на транспортування;<br>інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. |
| Безоплатне отримання  | По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.   |
| Внесок до статутного капіталу   | Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованих цілях.  |
| Обмін на неподібний біологічний актив   | Справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією   |
| При переведенні поточних біологічних активів до складу довгострокових         | Справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переводу.  |
| Критерій  | Порядок визнання та оцінки в обліку   |
| Оцінка додаткових біологічних активів   | За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.  |

## Продовження таблиці 2.1

| 1  | 2  |
|--|--|
| Оцінка с.г. продукції і додаткових біологічних активів при первісному визнанні                                       |  |
| Сільськогосподарська продукція додаткові біологічні активи у т. ч.:  | За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з цін активного ринку.   |
| за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі     | Останньою ринковою ціною операції з такими активами  |
| за відсутності активного ринку   | ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість. |
|  | додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.  |
| Сільськогосподарська продукція, що оцінюється за обтяжливим контрактом   | За договірними цінами, що визначені в контрактах. Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.               |
| Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного)                 | Виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.                                       |
| Побічна сільськогосподарська продукція за умови відсутності для неї активного ринку                                  | За нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.  |
| Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо | Не визнаються активом. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу інших операційних витрат.   |

Формування фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції забезпечується наступними складовими, що знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку і звітності (рис. 2.1):

Перше. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції при первісному визнанні;

Друге. Методика обліку витрат на вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції. [10]

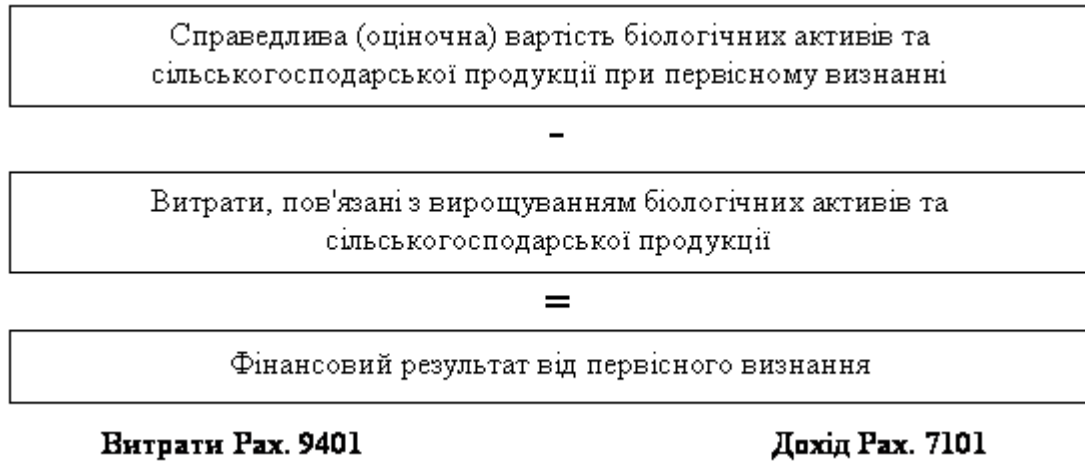


Рис. 2.1. Складові фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Друга складова визначення фінансового результату від первісного визнання - методика обліку витрат на вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Справа в тому, на сьогоднішній день залишаються діючими Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, якими передбачено облік прямих витрат на виробництво обліковувати на рахунку виробництва за аналітичними рахунками по кожному виду продукції (23 «Виробництво»), а облік накладних витрат - на окремих рахунках із їх розподілом на кожний вид продукції в кінці року. У табл. 2.2 показано порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за Методичними рекомендаціями з обліку витрат та за Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів. [10]

Таблиця 2.2

Порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за різними підходами

| Зміст операції                               | Облік за Методичними рекомендаціями з обліку витрат |        |   | Облік за Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів |        |  |
|--|---|--------|---|--|--------|--|
|  | дебет   | кредит | вартість  | дебет  | кредит | вартість   |
| Оприбуткування продукції                     | 27  | 23     | Планова собівартість, яка включає повні витрати | 27   | 23     | Справедлива вартість   |
| Відображення доходів від первісного визнання | -   | -      | -   | 23   | 710    | Позитивна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами, що зібрані на рах. 23 |
| Відображення витрат від первісного визнання  | -   | -      | -   | 940  | 23     | Від'ємна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами, що зібрані на рах. 23  |

Таким чином, при закритті рахунків обліку накладних витрат у кінці року, на момент оприбуткування продукції чи додаткових біологічних активів на дебеті рахунку 23 (за відповідним видом продукції) будуть сформовані не повні витрати на вирощування, що спричиняє неадекватне відображення доходів чи витрат від первісного визнання. Одночасне застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, із П(С)БО 30, спричиняє протиріччя та невідповідності, які негативно впливають на повноту та достовірність відображення інформації у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. Вирішенням другої проблеми стандартизації бухгалтерського обліку і використання П(С)БО 30, поряд із оцінкою, є розробка нових Методичних рекомендацій з обліку витрат у сільському господарстві, які передбачали б формування виробничих витрат у повному обсязі (прямі та накладні).

### **2.3. Документальне оформлення господарських операцій з обліку поточних біологічних активів**

Бухгалтерський облік - це відображення на папері подій, які відбуваються у фінансово-господарській діяльності підприємства. Усі первинні документи з обліку наявності та руху поточних біологічних активів повинні бути оформлені відповідно до Положення № 88.

Порядок створення первинних документів для організації обліку поточних біологічних активів на ПАТ «АПК «Зоря»» регулюють методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, які розроблені з метою забезпечення методичних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Первинні документи з організації обліку поточних біологічних активів рослинництва : [20]

1) Акт № \_\_\_ на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1) складають для оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва.

Експертною комісією з оцінки визначається справедлива вартість окремо по рослинах (озимі зернові, з них озима пшениця; ярові зернові, з них ячмінь, горох; технічні культури; соняшник, цукровий буряк тощо) або по однорідних групах, які складаються з окремих підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові) чи окремих культурах (пшениця, ячмінь, кукурудза на зерно соняшник, цукровий буряк, картопля тощо) на певному полі, площі. Вони обліковуються як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

2) Акт № \_\_\_ на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма №

ПБАСГ-2), призначений для списання поточних біологічних активів рослинництва на момент збирання врожаю.

В Акті зазначається назва об'єкту обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером.

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі складають особливу групу біологічних активів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про тварин на вирощуванні та відгодівлі окреслені П(С)БО 9 та П(С)БО 30.

При одержанні приплоду тварин на ПАТ АПК «Зоря» складається Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ - 3). Записи в ньому здійснюються індивідуально по кожній голіві приплоду ВРХ, поросят, ягнят і лоша́т. (додаток Д)

Обидва примірники акта передають у бухгалтерію: один - на наступний день після його складання, а другий в кінці місяця.

В птахівничих господарствах для приймання одержаного молодняку використовують Акт на вихід і сортування добового молодняку шпиці (ф. № ПБАСГ - 5).

На одержаний приплід звірів і кролів складають Нагромаджу вальний акт па оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ - 7). Оприбутковують тільки живих звіренят. Дані актів переносяться у реєстри зоотехнічного обліку і використовують при нарахуванні заробітної плати працівникам ферми.

Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітнього періоду, на досліджуваному підприємстві відображають у Відомості зважування тварин (ф. № ПБАСГ - 10), яку складають зоотехнік, завфермою при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин у підзвіті кожного скотаря, свинарки тощо.



Приріст визначають на підставі Розрахунку визначення приросту (ф. № ПБАСГ - 11). Складає його зоотехнік на підставі даних Відомостей зважування тварин та документів про надходження та вибуття худоби загалом по фермі та за видами і обліковими групами та особами. (додаток Е)

Розрахунок приросту живої маси разом зі Звітом про рух худоби і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ - 13) передають до бухгалтерії і він є підставою для оприбуткування одержаного приросту і нарахування заробітної плати працівникам ферми.

Тварини придбані в інших підприємствах за грошові кошти оприбутковують ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» на підставі товаро-транспортної накладної і рахунку-фактури, в разі придбання племінних тварин - Племінне свідоцтво. Придбані за плату запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Тварини, які надійшли в порядку безоплатної передачі від інших підприємств як внесок до статутного капіталу, беруть на облік на підставі рахунків-фактур і ТТН.

Закупка худоби у громадян оформляється Актом на передачу (продаж) закупівлю худобі та птиці за договорами з громадянами, який має бути затверджений керівник підприємства.

Вибуття тварин в інші господарства, продаж переробним підприємствам обліковують у товарно - транспортній накладній (зазначають вік, стать, номери, клички, масть масу і вартість тварин), гуртовій відомості.

Переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і на прийняту продукцію виписують Приймальну квитанцію (ф. ПК-1). Супровідним документом при продажу тварин є товарно – транспортна накладна на перевезення тварин (ф. № ТНСГ - 5) (додатки Є, Ж, З)

Для документального оформлення вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу на ПАТ «АПК «Зоря»» використовується Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф.

№ПБАСГ-6) й Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. МПНАСГ-8).  
(додатки И,К)

Вибракування тварин із основного стада для постановки на відгодівлю й реалізацію, тобто без забою на підприємстві оформлюється Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вibraковка тварин) (ф. №ДБАСГ-4).

Переведення тварин із групи в групу оформляється Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. №ПБАСГ-9), застосовується у всіх випадках оформлення переводу тварин (телят, поросят, ягнят, лоша́т, птиці, кролів, звірів тощо) з однієї статеві-вікової групи в іншу, включаючи і переведення тварин в основне стадо. (додаток Л)

Дані первинних документів на ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» є підставою для запису до Книги обліку тварин і птиці (ф. № ПБАСГ - 12), яка ведеться на фермах і використовується для складання Звіту про рух худоби і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ - 13).

Записи до Книги обліку руху тварин і птиці здійснюються регулярно, по мірі здійснення господарських операцій, і на їх підставі визначається кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносяться до Відомості витрат кормів, де на підставі затверджених раціонів визначається потреба в кормах на день.

Бухгалтерська служба ПАТ «АПК «Зоря»» здійснює оформлення документів, згідно правилам та чинним законодавством. Потрібно зазначити, що на підприємстві використовуються старі форми первинних документів, щодо надходження, переміщення та вибуття тварин. Це є недоліком в організації первинного обліку поточних біологічних активів тваринництва в господарстві.

## **2.4. Аналітичний та синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва**

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для організації обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракунуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури.

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» на ПАТ «АПК «Зоря»» відображають надходження ПБА в результаті:

- біологічних перетворень (отриманих приплоду молодняку продуктивної та робочої худоби, приросту живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі; оприбуткування за справедливою вартістю посівів зернових, технічних, овочевих та інших культур);

- вибракунки продуктивної і робочої худоби з основного стада;

- отримання як внесок засновника підприємства до його статутного капіталу;

- безоплатного отримання;

- оприбуткування поточних біологічних активів, що раніше не були враховані на балансі;

- переоцінки на дату балансу.

За кредитом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображаються вибуття ПБА внаслідок:

- списання з балансу поточних біологічних активів рослинництва на початок збирання врожаю, з віднесенням їх вартості на витрати виробництва;

- реалізації поточних біологічних активів, у такого їх виду, як додаткові біологічні активи;

- переведення поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів;
- недостач і втрат ПБА, виявлених в результаті інвентаризації;
- передачі на переробку;
- безоплатної передачі.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» має такі субрахунки:

211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Об'єктами для організації бухгалтерського обліку ПБА рослинництва на ПАТ «АПК «Зоря» є види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні, картопля, овочі) або їх однорідні групи, що складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові) чи окремі культури (пшениця, жито, третікале, ячмінь, кукурудза, соя, соняшник, картопля, буряки цукрові та кормові, овочі відкритого та закритого ґрунту, тощо).

На субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Згідно Методичних рекомендацій №1315: ПБА рослинництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, які не досягли зрілості технологічний процес їх створення не завершено, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності як незавершене виробництво та оцінюються за виробничою собівартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Кількісні зміни ПБА рослинництва, що впливають на їх вартісну оцінку на момент списання їх з балансу на початок збирання врожаю, можуть бути і внаслідок будь-яких видів вибуття поточних біологічних активів, наприклад, передачі на переробку, безоплатної передачі, продажу посівів (тобто, ПБА рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено).

Пунктом 20 П(С)БО 30 встановлено, що собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

Кореспонденція рахунків господарських операцій з обліку поточних біологічних активів рослинництва наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення в бухгалтерському обліку основних операцій з поточними біологічними активами в рослинництві за П(С)БО 30

| №  | Зміст господарської операції  | Дебет       | Кредит      |
|----|---|-------------|-------------|
| 1. | Визнано біологічні активи на звітну дату  | 211         | 23          |
| 2  | Визнано дохід від збільшення вартості біологічних активів рослинництва                              | 211         | 7102        |
| 3  | Визнано витрати від зменшення вартості біологічних активів рослинництва                             | 9402        | 211         |
| 4  | Списано на фінансові результати отриманий дохід<br>збиток   | 7102<br>791 | 791<br>9402 |
| 5. | Відновлення обліку виробництва на дату зрілості біологічних активів рослинництва (виходу продукції) | 23          | 211         |

Об'єктом для організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва на ПАТ «АПК «Зоря»» є види тварин (молодняк великої рогатої худоби на вирощуванні, молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварин на відгодівлі), які складаються з певних статевих-вікових (технологічних) груп тощо. Також у складі поточних біологічних активів

відображаються тварини, передані громадянам на вирощування за договорами і прийнятими від населення для реалізації.

Не включають до складу поточних біологічних активів тваринництва поголів'я основного стада продуктивної худоби (корови й бугаї молочного і м'ясного напрямку; свиноматки і кнури тощо) та робочу худобу.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік на господарстві ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до ПСБО 9 «Запаси». Аналітичний облік на ПАТ «АПК «Зоря»» ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.

Для обліку тварин за центрами відповідальності на ПАТ АПК «Зоря» застосовується Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-12), яка призначена для щоденного обліку руху тварин і птиці на фермі. Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі веде завідуючий ферми або бригадир, за обліковими групами тварин і птиці як за кількістю голів, так і за живою масою, також враховують отриманий приріст.

Книга обліку руху тварин і птиці є підставою для складання щомісячного Звіту про рух тварин і птиці на фермі (додаток М). Разом з первинними документами Звіт про рух тварин і птиці на фермі передається в бухгалтерію. На підставі звітів здійснюють записи по каналах надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками в Журналі-ордері N 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні

біологічні активи» та Відомості N 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва (додаток Н).

Кореспонденція рахунків господарських операцій з обліку поточних біологічних активів тваринництва наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

## Кореспонденція рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

| Зміст господарських операцій  | Кореспонденція рахунків |        |
|---|-------------------------|--------|
|   | дебет                   | кредит |
| Оприбутковано приплід тварин від основного стада  | 21                      | 232    |
| Оприбутковано приріст живої маси тварин   | 21                      | 232    |
| Дооцінка тварин за приростом, виходячи з кількості кормо-днів та їх вартості  | 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 рахунку 21) | 21                      | 21     |
| Оприбутковано тварин, які надійшли в результаті покупки від різних підприємств та організацій   | 21                      | 63     |
| Одержано тварин в порядку внесків для зарахування в статутний капітал   | 21                      | 46     |
| Списано тварин на забій   | 233                     | 21     |
| Одержано продукти від забою тварин  | 26                      | 233    |
| Переведено тварин в основне стадо:<br>а) на списання вартості тварин  | 155                     | 21     |
| б) оприбуткування довгострокових біологічних активів  | 16                      | 155    |
| Списано тварин на реалізацію:<br>а) списання собівартості тварин  | 90                      | 21     |

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Як наслідок впровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів виник ряд питань, серед яких найбільш актуальними є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та методика їх обліку в системі рахунків.

Поточні біологічні активи в обліку і звітності тепер розглядаються як незавершене виробництво. Це суперечить вимогам П(С)БО № 30 «Біологічні активи», в якому сказано, що незавершене виробництво є окремим об'єктом обліку для відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. В обох випадках задіяний рахунок 23 «Виробництво», що є теоретично не обґрунтованим і ускладнює і без того складний облік виробництва в рослинництві.

Крім наявності біологічних активів (рослинних організмів), що є характерною особливістю галузі рослинництва, важливе значення має виражена сезонність виробництва. Ця специфічна особливість на ПАТ «АПК «Зоря» є визначальною для організації бухгалтерського обліку в рослинництві, оскільки процес виробництва залежить від низки чинників, чільне місце серед яких посідають природні умови виробництва.

Наведені вище особливості галузі повинні враховуватись при організації обліку виробництва продукції рослинництва.

Корінні зміни стосуються організації обліку витрат і доходів від сільськогосподарської діяльності, які також створюють низку неузгодженостей. У першу чергу потребує уточнення методика визначення витрат.

До нововведень протягом року формувались прямі витрати на виробництво продукції рослинництва, а вкінці року розділялись за об'єктами обліку витрати по



обслуговуванню і управлінню, роботи і послуги допоміжних виробництв тощо. В той самий час оприбуткування продукції протягом року, згідно нових нормативних документів, здійснюється не за плановою собівартістю, як це було раніше, а за справедливою вартістю.

Виходячи з цього, для одержання об'єктивної інформації про витрати та вартість продукції, на підприємстві потрібно організувати облік прямих і непрямих витрат так, щоб формувати фактичні витрати не вкінці року, а в більш коротші строки (щомісячно чи щоквартально). А якщо врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично (особливо це стосується галузі рослинництва), та очевидно є значна складність облікового процесу, яка позначиться на роботі працівників бухгалтерії.

Тваринництво на ПАТ «АПК «Зоря»» є специфічною галуззю, тому проблеми, які виникають, не завжди носять загальний характер, що є важливим для організації обліку. При оприбуткування надходження тварин бухгалтери потрапляють в залежність від великої кількості первинних документів, які потрібно заповнити. Також бувають випадки, коли від корів, переведених на відгодівлю, одержують молоко, але оприбутковують його як від корів основного стада. Є проблема і у визначенні валового приросту живої маси. При визначенні валового приросту живої маси вираховують вагу всього поголів'я молодняка та дорослих тварин на відгодівлі, яке загинуло. Однак, падіж (загибель) тварин може статися з різних причин: нещасний випадок; з вини матеріально-відповідальної особи; внаслідок стихійного лиха; хвороби тощо.

Отже, при визначенні валового приросту живої маси необхідно брати до уваги не живу масу всього падежу, а тільки прийняту за рахунок підприємства. Вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха, відшкодовується страховими компаніями, а вартість тварин, які загинули з вини матеріально-відповідальної особи - винними у загибелі особами.

Як свідчить практика, мають місце певні недоліки у відображенні в обліку падежу тварин, особливо великої рогатої худоби.

По-перше, на собівартість приросту живої маси значно впливають втрати від падежу молодняку тварин і дорослих тварин на відгодівлі, тому що жива маса тварин, які загинули, повністю вираховується з отриманого приросту даної облікової групи.

По-друге, часто при обробці звітів про рух тварин і птиці на фермі та при проведенні операцій по загибелі тварин за рахунками бухгалтерського обліку, бухгалтерія не має від адміністрації підприємства конкретних вказівок за фактами падежу. Трапляються випадки, коли такі питання вирішуються судово-слідчими органами, внаслідок чого з'являються умовні або неточні записи. Деякі з них потім виправляються, а деякі забувають виправити. Таким чином, існуючий порядок для організації обліку поточних біологічних активів тваринництва не розкриває впливу загибелі тварин на собівартість приросту живої маси.

Для усунення вказаних недоліків на дослідному господарстві запропоновано змінити кореспонденцію рахунків на списання загиблого молодняку тварин і дорослих тварин на відгодівлі. Застосування окремого рахунку з метою обліку витрат на ремонт надасть підприємствам можливість підвищити контрольну функцію обліку.

Отже, усе сказане вище свідчить про те, що система організації обліку на ПАТ «АПК «Зоря»» має ряд недоліків, котрі потрібно приймати до уваги і ліквідувати. З метою усунення недоліків я пропоную:

- деякі разові первинні документи переробити так, щоб їх можна було використовувати протягом місяця, як накопичувальні (наприклад, Акт на оприбуткування приплоду тварин);

- до живої маси тварин, яка залишилася на кінець звітнього періоду, додати масу тварин, які були у звітному періоді, загибель яких віднесена на рахунок підприємства, а з одержаного підсумку вирахувати вагу тварин, які були на

початок звітнього періоду, та ваги тварин, які надійшли у групу протягом звітнього періоду.

Враховуючи зазначене пропонується при організації обліку біологічних активів рослинництва на дослідному господарстві запровадити ряд змін, а саме: справедливу вартість усієї номенклатури біологічних активів рослинництва та сільськогосподарської продукції, які є на підприємстві, потрібно визначати щомісяця станом на перше число кожного наступного місяця, і для цього потрібно розробити відповідні первинні документи щодо підтвердження інформації про справедливу вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції, здійснювати а обов'язковому порядку переоцінку біологічних активів рослинництва за перший квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Для того, щоб господарство дотримувалось єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських операцій, порядку оцінювання об'єктів обліку, потрібно встановити облікову політику і суворо дотримуватися документообігу.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі вищевикладеного можна зробити наступні висновки.

Джерелом для написання даної роботи є матеріали ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»». ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» було створене шляхом реструктуризації майна сільськогосподарського підприємства. Зареєстроване товариство в Рівненській районній державній адміністрації 04.03.1998 року за № 377.

Система бухгалтерського обліку в ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» складається з таких основних частин: плану рахунків, первинних та зведених бухгалтерських документів, бухгалтерських реєстрів, де концентруються і групуються числові записи, що відображають зміни під впливом господарської діяльності; бухгалтерського балансу, що відображає стан господарських засобів (активів) і їх джерел, а також наявність, розміщення, склад і призначення цих засобів і джерел.

Методологічні засади організації у бухгалтерському обліку інформації про тварин на вирощуванні та відгодівлі окреслені П(С)БО 9 та П(С)БО 30. Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів.

Основним джерелом надходження поточних біологічних активів рослинництва є вирощування сільськогосподарських культур підприємством.

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу матеріальних оборотних засобів. За своїм економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі є незавершеним виробництвом галузі тваринництва тому, що вони постійно змінюють свою масу і оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту їх реалізації, забою або переведення до основного стада.

Поряд з цим після вирощування та відгодівлі, тварин цієї групи можна реалізувати забивши на м'ясо, що зумовлює віднесення їх до матеріальних оборотних засобів.

До складу поточних біологічних активів тваринництва включають поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане на стороні: молодняк всіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах по вирощуванню тварин основного стада - ще й корів первісток від моменту розтелення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

На ПАТ «Агропромислова корпорація «Зоря»» облік поточних біологічних активів ведеться з дотриманням усіх правил і норм чинного законодавства. Недоліком є те, що для відображення надходження, переміщення та вибуття поточних біологічних активів тваринництва використовуються старі форми первинних документів.

Усі первинні документи з руху тварин повинні бути оформлені відповідно до Положення № 88. Дані первинних документів є підставою для запису до Книги обліку тварин і птиці (ф. № ПБАСГ - 12), яка ведеться на фермах і використовується для складання Звіту про рух худоби і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ - 13). При одержанні приплоду тварин на ПАТ АПК «Зоря» складається Акт на оприбуткувати приплоду тварин (ф. № ПБАСГ - 3), в птахівничих господарствах для приймання одержаного молодняку використовують Акт на вихід і сортування добового молодняку шпиці (ф. № ПБАСГ - 5), на одержаний приплід звірів і кролів складають Нагромаджу вальний акт па оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ - 7), результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітнього періоду, відображають у Відомості зважування тварин (ф. № ПБАСГ - 10), приріст визначають на підставі Розрахунку визначення приросту (ф. № ПБАСГ - 11), переробні підприємства приймають тварин та птицю у встановленому порядку і

на прийнятту продукцію виписують Приймальну квитанцію (ф. ПК-1). Супровідним документом при продажу тварин є Товарно – транспортна накладна на перевезення тварин (ф. № ТНСГ - 5), для обліку вибуття тварин та птиці в результаті забою, прирізки та падежу використовується Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. №ПБАСГ-6), вибракування тварин із основного стада для постановки на відгодівлю й реалізацію, тобто без забою на підприємстві, оформлюється Актом на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вibraковка тварин) (ф. №ДБАСГ-4). Тварин і птицю в бухгалтерії сільгосп підприємств обліковують за кількістю голів, живою масою і вартістю, при цьому окремо виділяються племінні тварини.

Одночасне застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, із П(С)БО 30, спричиняє протиріччя та невідповідності, які негативно впливають на повноту та достовірність відображення інформації у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. Вирішенням такої проблеми стандартизації бухгалтерського обліку і використання П(С)БО 30, поряд із оцінкою, є розробка нових Методичних рекомендацій з обліку витрат у сільському господарстві, які передбачали б формування виробничих витрат у повному обсязі (прямі та накладні). Останнє дасть можливість, при первісному визнанні і оприбуткуванні сільськогосподарської продукції та біологічних активів визначити фінансові результати від сільськогосподарського виробництва, на рівні, що у суттєвих аспектах, відповідатиме фактичному стану справ.

Список літератури містить повний перелік використаних у курсовій роботі законодавчих актів, періодичної преси, навчальної літератури з бухгалтерського обліку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойчук І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. Економіка підприємств.- К.: “Каравела”; Львів: “Новий світ - 2000”, 2001.- 298 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / за ред. Проф.. Ф.Ф.Бутинця - Житомир: ЖІТІ, 2006. - 832 с.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : теорія і практика / А.М.Коваленко, А.Г. Харитоновна, С.О.Мальшакова та ін.; за ред. А.М.Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с. ISBN 978-966-494-011-2
4. Бухгалтерський фінансовий облік. Конспект лекцій/ За ред. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2008. – 320 с.
5. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / За ред. М.Ф. Огійчука. - К.: Алерта, 2007. – 979 с.
6. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів // Податки та бухгалтерський облік.- 2008.- №67.- с. 15-23.
7. Гончаренко Н. Удосконалення методики визначення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог П(С)БО 30 “Біологічні активи” // Бухгалтерський облік і аудит.- 2008.- №11.- с. 39-48.
8. Гончаренко Н. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до П(С)БО №30 // Облік і фінанси АПК.- 2009.- №1.- с. 20-24.
9. Дерев'яненко С., Олійник Т. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2010.- №12.- с. 16-20.
10. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М. - К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.
11. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996 - ХІУ від 16 липня 1999 р.

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.10.99 р.
13. Конституція України // ВВР України.-1996.-№ 30. - с. 141.
14. Кирнасівська Н. Проблеми обліку поточних біологічних активів тваринництва // Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2010.- №10.- с. 15
15. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник - Київ: Центр навчальної літератури, 2004. - 440 с.
16. Лень В.С., Гавриленко В.В. Звітність підприємства: Підручник.- К.: Каравела, 2010.- 672 с.
17. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник.- К.: "Центр навч. літератури", 2005.- 632 с.
18. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.
19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
20. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73.
21. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.
22. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік.- К.: Кондор, 2005.- 503 с.



23. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р.
24. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік: навч. посібник.- К.: Каравела, 2010.- 480 с.
25. “Про порядок подання фінансової звітності”, затверджено постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.
26. Положення стандарти бухгалтерського обліку.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11. 2005 р. № 790.
28. Сахарцева І.І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України.- К.: Кондор, 2003.- 614 с.
29. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник.- К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009.- 624 с.
30. Сук Л. Облік поточних біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві.- 2007.- №9.- с. 40-46.
31. Сук Л. Первинний облік біологічних активів // Бухгалтерія в сільському господарстві .- 2009.- №12 .-с. 36-44.
32. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України.- К.: А.С.К.,2005.-784с.
33. Чабанова Н. В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник.- К.: ВЦ “Академія”, 2007,- 704 с.
34. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М.Ф. Огійчука.- К.: Алеута, 2009.- 1056 с.
35. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Звітність підприємств. – Навч.посібник. – К: ВД «Професіонал», 2006. – 656 с.
36. [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_3/4\\_Nikol.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_3/4_Nikol.pdf)

ДОДАТКИ