

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету
Кафедра економіки, обліку та оподаткування

Галуза Владислав Юрійович

Удосконалення обліку, аналізу та контролю біологічних активів галузі
тваринництва / Improvement of accounting, analysis and control of biological
assets of the livestock industry

Спеціальність 071- Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма –Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота

Виконала : студент групи
ОПДвнм-21
В.Ю. Галуза

Науковий керівник
к.е..н.,доц.

Кваліфікаційна робота допущено
до захисту

_____ 20 __ р.
Завідувач кафедри
_____ В.М. Пилявець

ВІННИЦЯ – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА.....	6
1.1. Економічний зміст біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку, аналізу та контролю.....	6
1.2. Правове регулювання обліку біологічних активів тваринництва...	14
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА В ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА "К, СЛАВІК І К".....	19
2.1 Характеристики господарства та галузі тваринництва.....	19
2.2. Організація обліку та документальне оформлення операцій з біологічними активами тваринництва.....	23
2.3. Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів тваринництва.....	28
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА.....	33
3.1. Методика аналізу біологічних активів тваринництва в діяльності фермерського господарства.....	33
3.2. Формування системи ефективного контролю за біологічними активами тваринництва.....	38
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47
ДОДАТКИ.....	51

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство вважається особливою сферою виробництва, оскільки в процесі створення готової продукції поряд з фінансовими і матеріально-технічними ресурсами задіяні також природні ресурси: земля і живі організми. Це все впливає на організацію і технологію виробництва, і відповідно на побудову системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю.

На даний час в Україні гостро постає питання удосконалення бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Особливої гостроти ця проблема набула після затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи», який змінив традиційні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві і визначив нові вимоги до облікової інформації. Крім того, постає необхідність в методичному забезпеченні ведення раціональної організації обліку, аналізу та контролю.

Зважаючи на все вищевикладене, тема випускної кваліфікаційної роботи є актуальною і має практичне значення. Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад та організаційно-методичних підходів щодо вирішення проблем обліку, аналізу та контролю біологічних активів тваринництва, внесли наступні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, Т.О. Бондур, С.Ф. Голов, Н. В. Гончаренко, О.Г. Гудзинський, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Т.О. Каменська, Г.Г. Кірейцев, В. Б. Мосаковський, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, В.К. Савчук, Л.К. Сук, В.О. Шевчук та ін. На підставі аналізу досліджень і публікацій вітчизняних науковців- економістів можна зробити висновок, що залишається ще багато проблемних питань, які потребують детального вивчення й опрацювання. Одним з таких питань є організація і методика обліку, аналізу і контролю біологічних активів тваринництва.

. Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає в комплексному дослідженні теоретико-методичних аспектів й розробці практичних рекомендацій з питань удосконалення обліку, аналізу та контролю біологічних

активів тваринництва в системі управління підприємства.

На основі сформованої мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

- розкриття сутності біологічних активів як об'єкта обліку;
- розгляд складових біологічних активів та класифікаційних ознак біологічних активів тваринництва;
- проведення аналізу нормативно-правової бази та спеціальної економічної літератури з даної теми дослідження;
- оцінити систему документування біологічних активів на підприємстві;
- розгляд методичних та організаційних аспектів біологічних активів тваринництва;
- визначення мети, завдань та джерел та методики контролю біологічних активів тваринництва;
- розробити методику аналізу біологічних активів;
- розгляд шляхів удосконалення обліку, аналізу та контролю біологічних активів тваринництва.

Об'єктом дослідження випускної кваліфікаційної роботи є господарські операції щодо відображення в обліку, контроль та аналіз біологічних активів тваринництва в фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» Тульчинського району Вінницької області

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних аспектів, а також діюча практика обліку, аналізу та контролю біологічних активів тваринництва на аграрних підприємствах.

Основними методами дослідження, які використовувались при розгляді обліку, аналізу та контролю біологічних активів тваринництва є: синтез, аналіз, метод порівняння, розрахунок абсолютних та відносних величин, метод групування, економіко-статистичні методи тощо. Оцінку використання біологічних активів тваринництва проведено з використанням комплексу методичних прийомів економічного та фінансового аналізу, економетрії, балансової ув'язки фінансово-економічних показників.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти

України, монографічні дослідження, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку, матеріали українських та міжнародних науково-практичних конференцій, семінарів, матеріали періодичних видань, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К»

Наукова новизна одержаних результатів. У процесі дослідження одержані такі найбільш суттєві результати, які характеризують внесок у розробку проблеми, що досліджується, та конкретизують результати дослідження:

- здійснено теоретичне обґрунтування особливості побудови облікових процесів щодо біологічних активів тваринництва
- розроблена методичні та організаційні аспекти контролю біологічних активів тваринництва

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у випускній кваліфікаційній роботі пропозицій з удосконалення обліку, контролю та аналізу біологічних активів тваринництва

Апробація результатів Результати дослідження впроваджено в господарську практику фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» с. Городище Тульчинського району Вінницької області та апробовано на XXV Міжнародному науково-практичному форумі «Теорія і практика розвитку агропромислового комплексу та сільських територіях» (м. Львів 2-4 жовтня 2024 р).

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 47 сторінках друкованого тексту, в тому числі 6 таблиць, 1 рисунок та додатки. Список літературних джерел налічує 45 найменувань

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

1.1. Економічний зміст біологічних активів тваринництва як об'єкта бухгалтерського обліку, аналізу та контролю

Сільське господарство - одна з найбільш важливих галузей вітчизняної економіки, що з одного боку формує продовольчу безпеку держави та зругого боку забезпечує продуктами харчування громадян зокрема. Галузь має свої специфічні відмінні властивості (сезонність; незавершене виробництво; використання в процесі виробництва живих організмів, які, у свою чергу, схильні до процесів біологічних трансформацій), у зв'язку з чим, облік, аналіз та контроль є особливим, що в свою чергу вимагає спеціальних підходів, багато в чому відрізняються від інших галузей виробництва.

Особливою рисою сільського господарства є використання у процесі виробництва біологічно активних об'єктів майна - тварин і рослин. Дані об'єкти обліку з економічної точки зору використовуються з метою отримання прибутку та представляють собою специфічних вид ресурсів.

Термін «біологічні активи» є відносно новим явищем для в Україні. В сучасній науковій літературі майже відсутні визначення терміну «біологічні активи», крім визначення, що наводиться в нормативних актах.

Так відомий та популярний сайт *ВІКІПЕДІЯ* визначає що «.. Біологічний актив - 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. Основними умовами визнання біологічних активів є ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та можливість достовірної оцінки їхньої вартості.» [11].

В міжнародній практиці термін «біологічні активи» має своє

трактування. Варто зазначити, що *Catalina Mora* стверджує, що це живі тварини та рослини, які контролюються компанією в результаті минулих подій. Біологічні активи включають активи, які контролюються їх володінням, а також ті, що мають юридичну чи подібну угоду, також визнаються як активи відповідно до інших нормативних актів. Серед біологічних активів можна відрізнити ті, які самі по собі є первинним продуктом, тобто споживаним біологічним активом, від тих, які самі по собі не є первинним продуктом, а радше є тими, які генерують зазначені продукти, наприклад, дерева, фруктові дерева, велика рогата худоба. Для цілей бухгалтерського обліку також розрізняють зрілі біологічні активи, коли вони готові до збирання, та незрілі, коли їх ще не можна збирати.[12]

Зі свого боку, *Argilés, J., Slof, E.* стверджує, що біологічні активи – це рослини, а також живі тварини, які здатні зазнавати біологічних перетворень, щоб дати сільськогосподарську продукцію, вони обліковуються як запаси або перетворюються в інші біологічні активи. [13] З іншого боку *Athanasios, V., Stergios, A., Laskaridou, E.C.* вказують, що це управління суб'єктом господарювання біологічними перетвореннями та врожаєм біологічних активів, які будуть використовуватися для продажу, для перетворення їх у сільськогосподарську продукцію чи інші додаткові біологічні активи. Відповідно до МСФЗ 13 зібрана або зібрана сільськогосподарська продукція, яка походить від біологічних активів суб'єкта господарювання, оцінюватиметься за справедливою вартістю мінус витрати на продаж у момент збирання чи збору.[14]

Згідно зі Словником бухгалтерського обліку, аудиту та управлінського контролю, біологічні активи являють собою живу тварину або рослину, які контролюються компанією в результаті минулих подій.[15]

Щодо визнання біологічних активів Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (2011) стверджує, що суб'єкт господарювання визнає біологічний актив або сільськогосподарський продукт за таких умов:

Суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;

1. Імовірно, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, будуть надходити до суб'єкта господарювання;

2. Справедливу вартість або вартість активу можна достовірно визначити. [16]

З іншого боку, *Callon, M.* стверджує, що компанія повинна визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт, коли:

Компанія контролює актив в результаті минулих подій.

Майбутня економічна вигода, пов'язана з активом, імовірно, отримає компанія. Справедливу вартість або вартість активу можна достовірно визначити. [17]

Враховуючи, що в українській економічній літературі незважаючи на велику кількість публікацій проблема біологічних активів їх обліку та контролю є суперечливою. З розвитком ринкових відносин утворенням і функціонуванням в формувань, підприємств і господарств різних форм власності, наявність інфляційних та інших процесів в економіці країни питання біологічних активів стає ще більш актуальним

Так, В. Д. Слободян зазначає, що біологічні активи, тобто рослини та тварини є особливим видом активів, які за своєю економічною характеристикою значно відрізняються від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, вони характеризуються швидкою та постійною зміною як кількісних і якісних так і вартісних характеристик. Біологічні активи (рослини та тварини) змінюються практично щохвилини і тому встановити їх сучасний стан щодо обсягу та вартості дуже проблематично [18, с. 9].

Богданюк О. В. трактує: «..На макро- рівні: біологічні активи – це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції: ресурсну, екологічні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення.

На мікро- рівні: біологічні активи – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві, контролюються підприємством, здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових

біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції».1[9]

Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. у 3-виданні свого «Фінансово-економічного словника » визначають «..Актив біологічний – 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».[20, с. 245]

Пасенко В. В. дає цікаве трактування «..Біологічний актив - це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» .[21, с. 83]

Вітчизняні науковці Сук Л. К. Сук П. Л. стверджують, що біологічні активи – це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів [22, с. 130]

Цікаве трактування поняття «біологічні активи» формує Михальська В., яка вважає, що «...біологічні активи – це частина біосфери, природні біологічні ресурси у вигляді живих істот і організмів, а також земельні ресурси сільськогосподарського призначення, що є у власності підприємства або іншого суб'єкта господарювання, контрольовані ним та достовірно оцінені, створені в процесі біологічних перетворень та при подальшій біологічній трансформації, акумулюючи при цьому живу та уречевлену енергію, здатні до самовідтворення, тобто давати екологічно безпечну сільськогосподарську продукцію, будучи в умовах раціонального та невиснажливого їх використання джерелом потенційних доходів, економічних вигод у формі грошових коштів або інших активів у майбутньому, а також національного багатства країни, що спрямовані на задоволення продовольчих потреб» [25, с. 130].

Ми погоджуємось із думкою науковців, адже основною метою

виробництва та утримування біологічних активів є продукування сільськогосподарської продукції, а не виробництва неживих продуктів.

Аналіз літературних джерел свідчить, що на даний час не існує єдиного підходу до біологічних активів, адже кожен автор трактує його по-своєму. На нашу думку можливо поділити на дві групи поглядів на категорію «біологічні активи»:

I. Автори системного підходу. (В.М. Головачко, Н.В. Гончаренко, І.В. Замула, В.М. Жук, О.П. Клименко, П.М. Кузьмович). Вони вбачають біологічні активи як активи у формі тварин або рослин, створеної в результаті минулих біологічних процесів, від яких можна отримати економічні вигоди у вигляді сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, наданих послуг, грошових коштів або інших активів

II. Автори несистемного підходу. (О.В. Богданюк, Л.К. Сук, П.Л. Сук, В.О. Вороновська, О.В. Остапчук) Дані науковці вбачають, що біологічні активи – це тварини і рослини, що є результатами минулих процесів біологічної трансформації, що визнаються і контролюються підприємством, можуть бути використані в його діяльності або передані у використання іншим для отримання економічної вигоди, а їх вартість може бути достовірно визначена.

Як відзначається багатьма авторами природні чинники, впливають на особливості цих активів та їх облік, визначають їх відмінності від інших видів активів, що обліковуються підприємствами. Н.В. Перевозник серед таких природних чинників, які впливають на облік біологічних активів, виділяє значну тривалість виробничого процесу, що залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади) і біологічних характеристик тварин (порода).

У сільському господарстві існує сезонність, а сам виробничий процес часто виходить за межі календарного року й досягає кількох років (під час вирощування багаторічних насаджень, корів для відновлення стада тощо). Також через біологічні особливості сільськогосподарських ресурсів від однієї

культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції. Крім того, час, затрачений на виробництво сільськогосподарської продукції, не збігається з часом її надходження і реалізації. Терміни одержання готової продукції залежать від строків вирощування тварин. Біологічні активи в процесі виробництва відтворюють частину потрібних предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо), необхідних підприємству для підтримання й розширення виробництва [23, с. 116].

Як відомо, дослідження, вивчення об'єктів чи явищ є класифікація, під яким розуміють поділ на певні групи на основі визначених з ознак об'єктів та закономірностей зв'язків між ними.

В залежності від галузі біологічні активи поділяються на:

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

Враховуючи напрям дослідження будемо розглядати класифікацію біологічних активів лише в галузі тваринництва до яких включають види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

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

- довгострокові біологічні активи тваринництва;
- поточні біологічні активи тваринництва.
- додаткові біологічні активи тваринництва;
- інші біологічні активи тваринництва.

Поділ біологічних активів тваринництва на довгострокові та поточні крім усталеної вітчизняної практики відображення цих активів, також обумовлений вимогами МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Даний стандарт вимагає розмежування активів на поточні і не поточні, а також роздільного

відображення таких активів у балансі.

До довгострокових біологічних активів тваринництва відносяться тварини строк утримання та використання яких більше одного року. Дана група тварин здатна давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців. До них належать:

- у свиначстві – кнурі-плідники та основні свиноматки;
- у скотарстві (ВРХ) – бики-плідники та корови основного стада.

Поточні біологічні активи тваринництва – це тварини, які в процесі поточних біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців. Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи тваринництва – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо. Приплід сільськогосподарських тварин з моменту народження визнається поточними біологічними активами та оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (молодняк ВРХ на вирощуванні, молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк кіз на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статевих-вікових (технологічних) груп.

Додаткові біологічні активи тваринництва – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень. Сюди відносять приплід коней, матки та рої бджіл, мальки і маточне поголів'я риби.

Інші біологічні активи тваринництва це тварини строк використання більше одного року з інших галузей економіки (тварини цирків і зоопарків, службові собаки прикордонної служби та органів МВС, тощо)

Дана класифікація дає можливість розподілити тваринницьку продукцію у облікових цілях та виокремити окремі рахунки для раціонального обліку даних біологічних активів.

За правом власності необхідно розрізняти:

- власні біологічні активи, які належать безпосередньо самому підприємству;
- орендовані біологічні активи, орендовані підприємством для подальшого виробництва.

Залежно від екологічного спрямування поділяють:

- екологічно чисті біологічні активи які повинні відповідати певним державним нормам і стандартам стосовно якості; створюватись та розвиватись в екологічно-чистих умовах і не наносити шкоди навколишньому середовищі
- ГМО організми, генетичні клітини яких були замінені штучним шляхом, що не відбувається в природних умовах;
- традиційні біологічні активи
- всі інші біологічні активи.

За вартістю оцінки розрізняють

- первісні біологічні активи, вартість яких складається лише з витрат на виробництво та доставку
- справедливою біологічні активи, ціна яких формується на основі ринкових цін.

Залежно від мети використання виділяють:

- на продаж біологічні активи, що створені для реалізації, з метою отримання прибутків та інших економічних вигід
- для внутрішніх потреб організації біологічні активи, що використовуються підприємством для задоволення внутрішніх потреб.

За походженням поділяють на:

- створені природою живі організми, які розвиваються на основі законів природи;
- створені людиною результати, які були отримані в процесі людської

діяльності.

Для потреб фінансового та управлінського обліку покладено такі класифікаційні ознаки: термін використання, галузь сільського господарства, метод оцінки і здатність приносити економічні вигоди на дату балансу. Сюди можна віднести наступні ознаки: підгалузь тваринництва, група продуктивності, статево-вікова група, приналежність до процесу відгодовування та ін.

1.2. Правове регулювання обліку біологічних активів тваринництва.

На обсягів продукції тваринництва значно впливає ціла низка зовнішніх і внутрішніх чинників одним із яких є відповідні нормативно-правові акти держави. Перш за все виробництво продукції тваринництва забезпечують закони України «Про молоко та молочні продукти» від 24 червня 2004 р., «Про бджільництво» від 22 лютого 2000 р., «Про рибу, інші водні живі ресурси та харчову продукцію з них» від 6 лютого 2003 р. «Про племінну справу у тваринництві». Крім зазначених законів, правовому врегулюванню аграрних відносин з виробництва продукції тваринництва присвячено значну кількість підзаконних актів одним із яких є «Порядок використання тварин у сільському господарстві» затверджено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 25 жовтня 2012 р. № 652. В аспекті належного утримання й використання сільськогосподарських тварин важливе значення мають приписи Закону України «Про ідентифікацію та реєстрацію тварин» від 4 червня 2009 р. № 1445-VI, якими визначено організаційні й правові засади ідентифікації та реєстрації тварин з метою одержання оперативної і надійної інформації про поголів'я тварин щодо статі, віку.

Нормативно-правове регулювання категорії «біологічні активи» в Україні з'явилося в результаті активного використання міжнародних стандартів обліку і звітності а точніш із стандартом 41 «Сільське господарство».

Даний стандарт поширюється на біологічні активи, та на сільськогосподарську продукцію, яка заготовлюється з біологічних активів тільки до збору врожаю. Крім того вимагає застосування моделі обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. Дозволяє обліковувати специфічні активи, характеристикою яких є біологічна активність, ріст і розвиток (живі організми).

На базі МСБО 41 в 200 роках виникла необхідність розробки П(С)БО 30 в Україні. Його мета полягає у тому, щоб поліпшувати та здійснювати гармонізацію регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку і процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів. [31].

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 визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи», який був введений в дію ще в 2007 році. До впровадження цього стандарту сільськогосподарські підприємства в своїй діяльності користувались Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. [24].

Згідно П(С)БО 30, 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. Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів [31].

У П(С)БО 30 звернено увагу на розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності, де описано, які основні моменти мають бути відображені у даній формі. А саме: групи біологічних активів, вартість, обсяг виробництва сільськогосподарської продукції та інше, передбачене даним стандартом.

Впровадження ж П(С)БО 30 «Біологічні активи» формувало новий

порядок обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності, оцінки надходження продукції, активів, визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

Важливим питанням є оподаткування доходів від біологічних активів. Відповідно до п.135.1 ст.135 Податкового кодексу України (далі-Кодекс) доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за датою, визначеною відповідно до статті 137, на підставі документів, зазначених у пункті 135.2 цієї статті, та складаються з інших доходів, які визначаються відповідно до пункту 135.5 цієї статті, за винятком доходів, визначених у пункті 135.3 цієї статті та у статті 136 цього Кодексу.

Доходи від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 Положення (стандарту) 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи включаються до складу інших операційних доходів (п.18 ПсБО 30).

Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи формування собівартості (калькулювання) у тваринництві окрім П(С)БО 16 «Витрати» регламентуються й «Методичних рекомендаціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» [3] та П(С)БО 31 «Фінансові витрати». В положеннях чітко визначено склад витрат, їх класифікація, поняття собівартості. Крім того п.6 ст.6 Закону про бухгалтерський облік передбачено, що «міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування».

Безпосередньо питання обліку біологічних активів регулюють

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315. Відповідно до цих рекомендацій визначається класифікація, оцінка біологічних активів, оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні [28]. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність. Дані Методичні рекомендації не поширюються на: сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання; продукти переробки сільськогосподарської продукції.

В методичних рекомендаціях зазначено, що біологічний актив визнається активом, якщо: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив; підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням; є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням; вартість біологічного активу може бути достовірно визначена

Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02.2008 р. № 73. Містять форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування. [28].

Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929. Містять форми з обліку виробничих запасів (в тому числі добрив, кормів, садивного матеріалу тощо) сільгосппідприємств.

Проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств» від 07.02.2013 р. містить перелік елементів облікової політики підприємств, які повинен містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику.

Пунктом 3.18 Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 291 від 17 грудня 2007 р., передбачено наступне: «У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується визначити об'єкти обліку біологічних активів та виходячи з цього може бути сформований робочий План рахунків

Облікова політика підприємства визначає способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності. Для підприємств які спеціалізується в галузі тваринництва особлива увага в обліковій політиці повинна бути звернена на особливості синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів, визначена їх класифікація, відображення документального оформлення господарських операцій з біологічними активами, детально описано розподіл витрат, розміщено методи оцінки даних активів, подана інформація про порядок переведення тварин із однієї групи в іншу.

Також в наказі про облікову політику рекомендується зазначити додатки, якими є: перелік документів які засвідчуються підписом головного бухгалтера, перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій, перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно – матеріальні цінності, правила і графік документообігу, перелік первинних документів, перелік осіб, які використовують бланки сурової звітності у роботі, робочий план рахунків, про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії.

Робочий План рахунків кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті рахунки, що мають практичне застосування на даному підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА В ДІЯЛЬНОСТІ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА "К, СЛАВІК І К"

2.1 Характеристики господарства та галузі тваринництва.

Фермерське господарство «К, СЛАВІК І К» створено у 2000 р. в результаті процесів реформування аграрного сектору економіки. Фермерське господарство розташоване за адресою: Вінницька обл., Тульчинський р-н, село Городище, вул. Липнева, будинок 28. Головою фермерського господарства та його засновником є Кирнасівський В. С.

Фермерське господарство «К, СЛАВІК І К» згідно статутних документів здійснює наступні види діяльності:

1.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів

01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин

Фермерське господарство «К, СЛАВІК І К» є юридичною особою за Законодавством України, має відокремлене майно, може від свого імені набувати майнових та особистих немайнових прав; може бути позивачем і відповідачем у суді; має свою печатку, може відкривати розрахунковий та інші рахунки, здійснює різноманітні операції в межах предмета діяльності у відповідності з діючим законодавством.

Господарство має свою управлінську структуру, основне місце в якій займають директор, виробничий відділ та бухгалтерія, яка забезпечує безперервність відображення операцій, достовірну оцінку активів, зобов'язань та капіталу.

Проаналізуємо фінансово-економічний стан фермерського господарства. Інформаційною базою для оцінювання фінансового стану підприємства є дані фінансової та статистичної звітності, оперативні дані

Таблиця 2.1

Економічні показники діяльності фермерського господарства

Показники	Значення показників			Відхилення 2023 р від 221 р.	
	2021р	2022р	2023р	(+, -)	%
Виручку від реалізації продукції тис. грн	20837	25557	27028	6191	129,7
Вартість майна, тис. грн.	36093,3	38239,4	41819	5725,7	115,8
Вартість основних виробничих фондів тис. грн	22377,8	19884,8	25509,59	3131,7	113,9
Вартість оборотних засобів тис. грн	13715,4	18354,9	16309,4	2593,6	118,9
Вартість капіталу підприємства, тис. грн	5603,3	7103,6	11775,7	6172,4	210,1
Середньо -спискова чисельність осіб, чол.	29	34	30	1	104,2
Собівартість продукції, тис. грн.	16523	18304	21447	4924	129,8
Валовий прибуток, тис. грн.	4314	7253	5581	1267	129,3
Чистий прибуток тис. грн.	2529,7	1797,3	4672,1	2142,4	184,6
Рентабельність виробництва %	26,1	39,3	26,5	-0,08	99,66
Рентабельність капіталу %	45,1	25,3	39,6	-5,4	87,8

Аналіз даних таблиці 2.1 свідчить про позитивні тенденції в діяльності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К». За період 2021-2023 років господарство стабільно формує позитивний результат - прибуток.

Так основним економічним показником господарюючого суб'єкта чистий прибуток та показники рентабельності. Так розмір валового прибутку підприємства дозволяє визначити наступні тенденції: - збільшення суми валового прибутку підприємства, а саме на 1267 тис. грн. в 2023 році порівняно з 2011 роком.

В 2021-2023 роках на фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К » спостерігалися чисті прибутки в розмірі 2529,7, 1797,3 та 4672,1 тис. грн. відповідно. Як наслідок в господарства спостерігаються високі показники

рентабельності виробництва та рентабельності капіталу.

Разом з тим в фермерському господарстві спостерігаються позитивні тенденції щодо зростання обсягу майна підприємства. Так в 2023 році вартість майна зросла до 41819 тис. грн., в порівнянні з 2022 роком де воно становить 36093,3 тис. грн. Спостерігається зростання виручки від реалізації на 129,7%, в 2021 році виручка становить 27023 тис. грн. в порівнянні з 2021 роком де воно лише 20837 тис. грн. В цілому фінансово економічний стан фермерського господарства можна характеризувати за період 2021-2023 років як стабільний та фінансово стійкий.

Щодо галузі тваринництва то в фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» воно представлено молочним та м'ясним скотарством

Землекористування ФГ «К, СЛАВІК І К» представляє єдиний комплексний масив. Площа сільськогосподарських угідь складає в 2023 році 1071 га. І як видно з таблиці 2.2 закріплена за господарством площа сільськогосподарських угідь збільшилась на 26 га, або 2,3 %.

Виробництво молока та продукції рослинництва в господарстві мають різний рівень розвитку і, відповідно, і частку залученого ресурсного капіталу, представництва на ринку, а отже і різну участь у формуванні його доходів та прибутку. Збільшення обсягів виробництва продукції молочного скотарства залежить від розмірів галузі.

Розглянемо показники, що її характеризують та визначимо організаційно – економічне значення досліджуваної галузі в господарстві за даним таблиці 2.2.

З даних таблиці 2.2 слід зазначити, що розміри галузі молочного скотарства в господарстві невеликі, але її значення для економіки господарства досить вагоме. На молочне скотарство в середньому за 2021-2023 рр. приходилось $\frac{1}{4}$ валової продукції та від 10 до 20 % чистого прибутку господарства

Таблиця 2.2

Розміри виробництва в галузі молочного скотарства та її економічне значення в фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К»

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2023 р до 2021 р.	
				+;-	%
Площа с.-г. угідь, га	1045	1022	1071	26	102,3
з них: рілля	920	924	937	17	101,4
Середньорічне поголів'я – всього, гол.	70	67	74	4	105,7
в т.ч. основне стадо	45	50	43	-2	95,6
Сер. чис. прац., тварин. чол.	11	10	10	-10	91,0
Валове виробництво молока ц .	3210	3522	3650	440	113,7
Отримано приплоду – всього: голів	52	57	50	-2	96,2
Вироб. витр. – всього, тис. грн.	4214	5541	6147	1933	145,9
з них: на молоко	3241	3524	3141	-100	96,9
в т. ч. на 1 гол., грн.	1500	3081,4	2037,9	537,9	135,9
Витрати праці, тис. люд.-год.	27	24	22	-5	81,5
з них: на молоко	16	16	15	-1	93,8
в т.ч. на 1 гол.	244,1	285,7	184,5	-59,6	75,6
Витрати кормів на 1 гол. основного стаду, ц к. од.	2451	2345	2245	-206	91,6
Вартість валової продукції тваринництва тис. грн.	5474	6421	7412	1938	135,4
в т.ч. молока	3945	4006	4125	180	104,6
Валовий прибуток (+), збиток (-), тис. грн.	1260	880	1265	5	100,4
в т.ч. молока	704	482	984	280	139,8
Питома вага галузі в загальному обсязі, %					
виручки від реалізації	26,3	25,2	27,4	1,1	104,4
собівартості	25,5	30,2	28,6	3,1	112,4
валового прибутку	29,2	12,1	22,6	-6,5	77,6

Характеристика розміру свідчить про те, що дане господарство має середні розміри та його можна віднести до агроформувань середнього бізнесу.

Господарство «К, СЛАВІК І К» здійснює оперативний та

бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також веде податковий облік, статистичну звітність і передає їх у встановленому порядку та обсязі відповідним державним органам.

Облікова політика розроблена на ФГ «К, СЛАВІК І К» на вимогу чинного законодавства України та затверджена Наказом про облікову політику підприємства. Даний документ не структуровано, інформація викладена в довільній формі, в ньому не має необхідних додатків. Стосовно біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції в ньому зазначено, що при первісному визнанні вони оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані на місці продажу витрати. Крім цього не сформовано робочий план рахунків та графік документообігу. Форма ведення обліку автоматизована за допомогою програми «1С: Бухгалтерія».

2.2. Організація обліку та документальне оформлення операцій з біологічними активами тваринництва

Особливістю обліку біологічних активів у тваринництві, на відміну від рослинництва, є те, що у ньому не існує тривалих перерв між строками вкладень матеріальних ресурсів та результатом - виходом продукції.

Технічний процес виробництва у тваринництві в фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» характеризується однорідністю виконуваних операцій: годівля, догляд за тваринами, отримання продукції. Причому всі ці операції, як правило, протікають безперервно і не розмежовуються точно у часі, тобто відсутній чітко виражений розподіл затрат у часі робіт, за окремими операціями. У бухгалтерському обліку, таким чином, відпадає розподіл за цією ознакою.

Завданнями обліку біологічних активів тваринництва є:

- повне і правильне відображення витрат на виробництво продукції по кожній обліково-виробничій групі тварин у розрізі молочно-товарних ферм;

- правильне визначення фактичної собівартості 1ц молока і 1 голови приплоду тварин;
- систематичний контроль за виконанням бюджету кожною молочно-товарною фермою.
- повне та достовірне відображення отриманої готової продукції.

В фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» первинні документи є підставою для обліку операцій з надходження, переміщення та вибуття біологічних активів галузі тваринництва. На фермерському господарстві використовуються типові форми первинного обліку біологічних активів, які визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

В фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» об'єктом обліку біологічних активів тваринництва можуть є однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп:

- Корови
- Нетелі
- Телиці: до року (6-12 місяців)
- Телиці: старше року (12-18 місяців)
- Бички на вирощуванні (Бугайці)
- Бики-плідники

Одиницею виміру біологічних активів тваринництва є голови, тощо.

Первинні документи що застосовуються фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» можна розділити на наступні групи:

1) документи з руху біологічних активів тваринництва (документи, що фіксують надходження біологічного активу, його переміщення в середині підприємства та вибуття);

До цієї групи відносять наступні первинні документи

Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2) Акт застосовується при

формуванні основного стада тварин. Його складають зоотехнік, завідувач ферми або бригадир саме в день формування основного стада..

Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4) Застосовується для оформлення непридатності тварин до подальшого використання. В разі значного зниження продуктивності, втрати цінності (племінної або робочої), захворювання невиліковними хворобами, як наслідок травматичних пошкоджень, старості тощо.

Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3) Застосовується для оформлення отриманого на фермі приплоду тварин, якими є телята, поросята, ягнята, лоша та ін.

Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6) Для документального оформлення вибуття тварин (птиці) в результаті забою, прирізки та падежу. Застосовується для обліку тварин (птиці) в разі їхнього падежу, вимушеної прирізки, а також забою.

Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8) Застосовується для застосування у спеціалізованих свинарських комплексах Дані про одержану на склад продукцію від забою підписує комірник, що прийняв цю продукцію

Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9) Застосовується у всіх випадках оформлення переводу тварин (телят, поросят, ягнят, лошат, птиці, кролів, звірів тощо) з однієї статево-вікової групи в іншу, включаючи і переведення тварин в основне стадо.

2) документи з оцінки біологічних активів;

Оцінка біологічних активів (довгострокових та поточних) та сільськогосподарської продукції за первісною вартістю відповідає існуючій практиці і не викликає труднощів при її визначенні. Однак, за умов сучасної ринкової економіки, виникають певні труднощі, що пов'язані із визначенням справедливої вартості на основі 46 ринкової ціни. Використання справедливої

вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз фінансового стану і платоспроможності суб'єктів господарювання. Інформація про реальну вартість активів сільськогосподарських підприємств потрібна, перш за все, їх кредиторам та інвесторам для оцінки своїх ризиків. Єдині підходи до відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств. Методами визначення оціночної вартості біологічних активів є наступні:

Первісна вартість, яка включає:

- ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;
- суму ввізного мита;
- витрат на транспортування;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Справедлива вартість урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливу вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід.

Враховуючи нестабільну економічну ситуацію в останні роки, в діяльності фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» здійснюється оцінка справедливою вартістю, оскільки вона надає всім зацікавленим користувачам бухгалтерської (фінансової) звітності достовірну інформацію про реальну вартість біологічних активів. Але необхідно відмітити, що господарство її коригує з врахуванням рівня інфляції та коефіцієнта сезонності, який визначається господарством самостійно і відображається в Наказі про облікову політику.

Оцінка біологічних активів на звітну дату, здійснюється із застосуванням документів: «Відомість зважування тварин» (ф. № ПБАСГ10)- є необхідною для визначення фактичної живої маси тварин Дану відомість надають до бухгалтерії одночасно зі «*Звітом про рух тварин і птиці на фермі*» (ф. № ПБАСГ-13) та «*Розрахунок визначення приросту*» (ф. № ПБАСГ-11).

Розрахунок визначення приросту разом зі «*Звітом про Рух тварин (птиці) на фермі*» передається до бухгалтерії й слугує підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси й нарахування заробітної плати працівникам тваринництва. У бухгалтерії господарства на основі перевірених «*Звітів про рух тварин і птиці на фермі*» здійснюють оцінку біологічних активів, що надійшли та вибули за встановленою методикою і відображають записи за каналами надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками в відповідних відомостях.

.Основним первинним документом з обліку надходження молока в діяльності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» є «*Журнал обліку надою молока*», який ведеться завідуючим фермою

При вибутті тварин в інші господарства, продаж переробним підприємствам (м'ясокомбінатам) в фермерському господарстві використовується *Товарно-транспортна накладна* (ф. № 1 с.-г. (тварини)), в якій зазначають усі необхідні пункти, а саме: тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, масть, живу масу і вартість. Також визначається їх вгодованість та маса. Закріплюється правильність цього документа підписами завідувача ферми (бригадира), зоотехніка, ветеринарного лікаря, особи відповідальної за відправлення і приймальника .

У випадках «вимушеного збуту» тварин знятих з відгодівлі або нагулу, вимушеного дорізу, падежу, загибелі від стихійного лиха або з інших причин, складається *Акт на вибуття тварин та птиці* (ф. 100)

Фермерське господарство «К, СЛАВІК І К» використовуються майже всі передбачені основні уніфіковані форми первинних документів з обліку біологічних активів тваринництва.

2.3. Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів тваринництва

В робочому плані рахунків для обліку біологічних активів тваринництва в діяльності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» використовуються наступна система рахунків:

- 16 «Довгострокові біологічні активи»;
- 21 «Поточні біологічні активи»

Дані рахунки є активними, за дебетом відображається надходження біологічних активів, а за кредитом – їх вибуття. Також до них виділено субрахунки, які надають більш точну інформацію про рух біологічних активів.

- 16 Довгострокові біологічні активи;

161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»

162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»

165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»

166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»

- 21 «Поточні біологічні активи»

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»

На фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» для обліку довгострокових біологічних активів використовуються такі субрахунки: 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю» та 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Придбано довгострокові біологічні активи	155	631
	Відображення суми ПДВ. пов'язаної із операцією	(44)	631
	Оприбутковано довгострокові біологічні активи	163	155
2	Оприбуткування безкоштовно отриманих довгострокових біологічних активів	163	718
	Списана вартість транспортних послуг сторонніми організаціями	155	631
	Відображення ПДВ. пов'язаного з доставкою	644	631
3	Формування основного стада	155 163	21 155
4	Збільшення первісної вартості довгострокових біологічних активів в частині нарахування зносу	163	1 3
5	Отримано довгострокові біологічні активи в рахунок погашення довгострокової дебіторської заборгованості	163	18
6	Погашено короткострокову дебіторську заборгованість довгостроковими біологічними активами	163	37
7	Оприбутковано довгострокові біологічні активи, придбані підзвітною особою	163	37
8	Отримано від пайовиків довгострокові біологічні активи як внесок до пайового капіталу	163	41
9	Внесок довгострокового біологічного активу до статутного капіталу	163	41
10	Цільове надходження (чи фінансування) у вигляді довгострокових біологічних активів	163	48
11	Отримано об'єкт довгострокових біологічних активів у довгострокову оренду	163	53
12	Відображено результати від зміни справедливої вартості довгострокових біологічних активів	163	71
13	Оприбутковані довгостр біологічні активи, які раніше ще не враховані	163	74
14	Реалізація покупцям	361 701 901	701 643 163
15	Списання біологічного активу внаслідок стихійного лиха	155 977	163 155
16	Списання загиблих тварин з інших причин (винна особа не встановлена)	155 947	163 155

Основні канали надходження довгострокових біологічних активів тваринництва на фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» це: придбання тварин основного стада ВРХ за грошові кошти; отримання власних довгострокових біологічних активів; обмін ВРХ на неподібні активи; безплатне отримання.

Вибуття довгострокових біологічних активів тваринництва здійснюється: :продаж; обмін на подібні активи; безплатна передача; загибель; вибракування; нестача в результаті інвентаризації

Оскільки досліджуване ФГ «К, СЛАВІК І К» займається вирощуванням великої рогатої худоби, яка в основному обліковується на даних субрахунках, то господарські операції, пов'язані з ними, необхідно правильно та своєчасно відображати в обліку (таблиця 2.3).

Вибракування тварин з основного стада також посідає вагоме місце у каналах вибуття осново стада ВРХ. ФГ «К, СЛАВІК І К» провадять свою господарську діяльність з метою відгодівлі та забою тварин основного стада. Ще одним каналом вибуття осново стада ВРХ вважається нестачі при інвентаризації. Це також негативне явище для сільськогосподарських підприємств

Щодо поточних біологічних активів то до них в діяльності фермерського господарства відносять наступні статево вікові групи тварин які є об'єктом аналітичного обліку:

- Бичок/телячка молочний(а) 0 – 2 місяці
- Бичок/телячка молочний(а) 2 – 6 місяці
- Бичок молочний 6 – 12 місяців
- Бичок молочний старше 12 місяців
- Телячка молочна 6 – 14 місяців
- Телячка молочна 14 – 22 місяці

Основними каналів надходження поточних біологічних активів в ФГ є: надходження приплоду від продуктивних та робочих тварин надходження молодняку тварин, придбано в за плату, безоплатна передача.

Щодо вибуття то каналами як правило є: реалізації покупцям молодняку тварин; передача молодняку тварин працівникам у рахунок оплати праці; недостачі і втрати; забій молодняка

Далі відобразимо кореспонденції рахунків, що стосуються надходження поточних біологічних активів тваринництва в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Придбано поточні біологічні активи	212	631
	Відображення суми ПДВ. пов'язаної із операцією	644	631
2	Оприбуткування безкоштовно отриманих біологічних активів	212	718
	Списана вартість транспортних послуг сторонніми організаціями	212	631
	Відображення ПДВ. пов'язаного з доставкою	644	631
3	Надійшли поточні біологічні активи придбані з підзвітних сум	212	37
4	Первісне визнання приросту природної ваги поточних біологічних активів	212	23
5	Надійшли поточні біологічні активи, як внесок до статутного капіталу	212	41
6	Надійшли поточні біологічні активи, як внесок до додаткового капіталу	212	42
7	Переведення в іншу статево вікову групу	212	212
8	Збільшення справедливої вартості поточних біологічних активів	212	71
9	Переведення до складу довгострокових біологічних активів	155	212
		163	155
10	Оприбуткування біологічних активів, раніше не врахованих в балансі, а також їх надлишки, виявлені при інвентаризації	212	719
11	Реалізація покупцям	701 361 901	643 701 212
12	Передано, як внесок до статутного капіталу	14	212
13	Безкоштовне переданих тварин іншим підприємствам	949	212
14	Проведення забою власними силами	232	212
15	Списання біологічного активу внаслідок стихійного лиха	977	212
16	Відобраз зменшення справедливої вартості поточних біологічних активів	94	212
17	Списання загиблих тварин з інших причин (винна особа не встановлена)	947	212
18	Відображення виявленої нестачі	947	212
19	Відображено дохід в сумі, що належить до відшкодування винними особами нестач і втрат від псування біологічних активів	375	716

Узагальнення інформації про біологічні активи у фінансовій звітності

ФГ «К, СЛАВІК І К» підлягає відображенню у формах фінансової звітності:

У балансі (Звіт про фінансовий стан)» (ф. 1) показано:

– вартість поточних біологічних активів тваринництва показна в II розділі активу балансу стрічка 1110 (дорослі тварини на відгодівлі, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні та відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю,

– вартість довгострокових біологічних активів тваринництва розкрита I розділі активу стрічка 1020 з поділом на стрічки 1021 Первісна вартість і 2022 накопичена амортизація

Додаткову інформацію про біологічні активи розкривають у Примітках до річної фінансової звітності (ф. 5) у розділах: XIV «Біологічні активи» - інформацію наводять у розрізі груп біологічних активів за такими показниками: залишок на початок, надійшло за рік, вибуло за рік; XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» - у розрізі продукції та додаткових біологічних активів тваринництва за показниками вартість первісного визнання, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, виручка від реалізації, собівартість реалізації та результат від таких операцій.

У Звіті про фінансові результати (ф. 2) (Звіті про сукупний дохід) в першому розділі до статті «Інші операційні доходи» включають дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Синтетичний та аналітичний облік формують вагому складову обліково – аналітичного забезпечення біологічних активів тваринництва. Інформація, відображена на рахунках та отримана внаслідок аналітичного обліку, має вагомий вплив при прийнятті управлінських рішень. За результатами з'ясовано, що ведення аналітичного та синтетичного обліку є досить грамотним і професійно організованим, що сприяє прийняттю оперативних та ефективних управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

3.1. Методика аналізу біологічних активів тваринництва в діяльності фермерського господарства.

Ефективне управління біологічними активами тваринництва зумовлює потребу в формуванні цілісної аналітичної системи в господарстві. Ґрунтовне вивчення процесів у тваринництві стає основою для якісного аналітичного забезпечення управління біологічними активами в тваринництві. Аналіз відіграє важливу роль у підготовці інформації для планування та прогнозування результатів діяльності підприємства й оцінювання якості та обґрунтованості планових показників, у перевірці та об'єктивному оцінюванні їх виконання.

Основною метою аналізу біологічних активів тваринництва – пошук можливостей нарощування обсягів виробництва, поліпшення її асортименту і якості, оптимізація витрат.

Відповідно завданнями аналізу біологічних активів є:

- вивчення стану, складу та структури біологічних активів;
- виявлення змін у структурі біологічних активів в динаміці;
- дослідження впливу факторів на діяльність біологічних активів;
- виявлення резервів, які сприятимуть поліпшенню використання біологічних активів.

Аналіз біологічних активів здійснюється за наступними етапами:

Підготовчий -здійснюється вибір методів, прийомів та інформації, необхідні для аналізу та його систематизації.

Основний проводиться аналіз динаміки, структури та складу біологічних активів, розраховується ефективність їх використання.

Підсумковий - формуються результати аналізу та вносяться

рекомендації та пропозиції щодо поліпшення використання біологічних активів.

Основним інструментом в діяльності ФГ «К, СЛАВІК І К» є біологічні активи тому важливим моментом є аналіз структури та динаміки.

Таблиця 3.1

Аналіз біологічних активів фермерського господарства «К, СЛАВІК І К»

Показник	Роки			Відхилення	
	2021	2022	2023	+, -	%
Майно господарства, тис. грн	56420	62118	68741	12321	121,8
Необоротні активи, тис.грн.	35785	36448	39887	4102	111,5
Оборотні активи, тис. грн.	20635	25670	28854	8219	139,8
Довгострокові біологічні активи, тис. грн	4220	5021	5117	897	121,3
продуктивна худоба, тис. грн	3387	4228	4322	935	127,6
робоча худоба, тис .грн	833	793	795	-38	95,4
Частка ДБА в необоротних активах, %	11,8	13,8	12,7	1,03	108,8
Частка ДБА в майні господарства, %	7,48	8,08	7,44	-0,03	99,5
Поточні біологічні активи, тис. грн	4032	4882	5322	1290	132,0
тварини на вирощув. і відгодів, тис. грн	3241	4323	4993	1752	154,1
інші ПБА, тис .грн	791	559	329	-462	41,6
Частка ПБА в оборотних активах, %	19,5	19,0	18,4	-1,09	94,4
Частка ПБА в майні господарства, %	7,1	7,9	7,7	0,59	108,3

Аналіз даних таблиці 3.1 свідчить, що біологічні активи в майні господарства займають в середньому 15 % . Так в 2021 році 7,48+7,1, в 2022 8,08+7,9, в 2023 7,44+ 7,7. Значна частка вартості біологічних активів належить довгостроковим біологічним активам, які з кожним роком збільшують свою вартість у складі необоротних активів. Основну частку довгострокових біологічних активів складає продуктивна худоба, а саме велика рогата худоба молочного напрямку, яка забезпечує основну діяльність досліджуваного підприємства.

Щодо більшої деталізації то видно, що довгострокові біологічні активи в необоротних активах займають від 11,8 % в 2021 році в до 12,7 % в 2023 році., при цьому основну частку довгострокових біологічних активів складає продуктивна худоба, а саме велика рогата худоба молочного напрямку, яка забезпечує основну діяльність досліджуваного підприємства. Робоча худоба є

незначною у складі даного виду активів.

Поточні біологічні активи на ТОВ «Веприк Плюс» складається із тварин на вирощуванні та відгодівлі та інших поточних біологічних активів. Майже 95% складу поточних біологічних активів належить тваринам на вирощуванні та відгодівлі. Частка інших поточних біологічних активів незначна

З проведених розрахунків можна сформулювати висновок, що динаміка біологічних активів в фермерському господарстві є позитивною із незначним щорічним зростанням.

Довгострокові біологічні активи мають важливе значення в господарській діяльності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К», то проведемо розрахунки

I. Показників відтворення до яких відносять:

Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів який оказує частину активів, які надійшли за звітний період

Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів показує частку вартості активів, яка вибула за звітний період

Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів який характеризує приріст біологічних активів протягом року.

II. Показники ефективності до яких відносять:

Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів відображає дохідність біологічних активів

Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів характеризує середню вартість біологічних активів, що припадає на одну гривню чистого доходу від реалізації продукції.

Рентабельність біологічних активів показує ефективність використання біологічних активів.

Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів відображає швидкість обороту поточних біологічних активів.

Період обороту поточних біологічних активів Показує скільки необхідно днів для реалізації біологічного активу.

Таблиця 3.1

Аналіз ефективності відтворення та ефективності використання з
біологічних активів фермерського господарства «К, СЛАВІК І К»

Показник	Роки			Відхилення	
	2021	2022	2023	+, -	%
Коефіцієнт надходження довгострокових біологічних активів	1,07	0,94	1,02	-0,05	95,3
Коефіцієнт вибуття довгострокових біологічних активів	0,87	1,12	0,94	0,07	108,0
Коефіцієнт приросту довгострокових біологічних активів	1,17	-0,87	1,06	-0,11	90,6
Рентабельність біологічних активів	4,8	1,8	6,4	1,6	133,3
Коефіцієнт виробничої віддачі довгострокових біологічних активів	1,98	1,14	2,2	0,22	111,1
Коефіцієнт виробничої місткості довгострокових біологічних активів	0,26	0,18	0,21	-0,05	80,8
Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	5,4	5,2	6,0	0,6	111,1
Період обороту поточних біологічних активів	67,59	70,19	60,83	-6,75	90,0

Аналіз даних таблиці 3.1 свідчить про низьку ефективність відтворення та ефективність використання біологічних активів в господарстві

Низька динаміка коефіцієнта надходження довгострокових біологічних активів свідчить про відсутність значних надходжень біологічних активів в господарстві. Аналогічна динаміка спостерігається і відносно коефіцієнта вибуття., що означає, що в досліджуваному періоді. продаж худоби незначний. Про неефективне використання довгострокових біологічних активів свідчить коефіцієнт приросту, що зумовлено перевищенням вартості вибулих довгострокових біологічних активів над тими, що надійшли. Коефіцієнт виробничої віддачі у 2023 р. зріс на 0,22 грн/грн відносно 2021 р., тобто довгострокові біологічні активи підвищили свою дохідність.

Зниження коефіцієнта виробничої місткості означає, що господарство неефективно використовує наявні активи, і дохід, отриманий від їх використання, може бути нижчий. Щодо показника рентабельності, то він є невисоким, що характеризує низькоефективне використання біологічних активів в досліджуваному господарстві

Негативні показники рентабельності біологічних активів зумовлені погіршенням ринкової кон'юнктури в 2019-2021 роках зумовлених карантинном і поширенням COVID – 19 та воєнними діями в 2022-2023 роках.

На основі проведеного аналізу фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» можна зробити висновок, що господарство неефективно використовує біологічні активи, що зумовлює погані фінансові результати, а отже впливає на зниження фінансової стійкості підприємства.

На нашу думку для підвищення ефективності використання біологічних активів господарства потрібно збільшувати прибуток і цього можна досягти наступними методами:

- підвищувати обсяги виробництва та реалізації продукції тваринництва;
- зменшувати витрати на виробництво біологічних активів;
- максимально можливо використовувати ринкову кон'юнктуру та виробничий потенціал, що є в розпорядженні господарства.

До шляхів підвищення рентабельності фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» можна віднести:

- покращення маркетингу, пов'язане з коригуванням стратегії і тактики маркетингу;
- вироблення тільки тієї м'ясної та молочної продукції, що безумовно буде формувати збут та прибутки.
- усунення каналів втрати прибутку (виплата різних штрафів, пені, неустойок);
- підвищення оптових або інших відпускних цін на тваринницьку продукцію, але з врахуванням її беззбиткової продажі

Важливим напрямом розвитку господарства є розробка інноваційної моделі аналізу біологічних активів фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» яка передбачає реалізацію наступних заходів:

- розроблення особистої методики аналізу, коригування її під своє виробництво біологічних активів тваринництва;
- розроблення додаткових класифікаційних ознак, задля уточнення

методики аналізу біологічних активів тваринництва;

- вироблення основних організаційних засад аналізу біологічних активів тваринництва;

- визначення основних напрямів управління аналітичним забезпеченням біологічних активів тваринництва;

- постійне оновлення інформаційної бази та удосконалення методів аналізу біологічних активів тваринництва;

3.2. Формування системи ефективного контролю за біологічними активами тваринництва

В сучасних умовах система контролю виробничих процесів є невід'ємною частиною виробничого процесу. Контроль виробничої діяльності на аграрних підприємствах спрямований на виявлення резервів збільшення обсягів виробництва продукції та поліпшення її якості.

Біологічні активи тваринництва за їх роллю та призначенням виступають як господарські об'єкти, що змінюються під впливом діяльності людини в напрямі отримання сільськогосподарської продукції. Тому питання повного та своєчасного контролю цього напрямку є як ніколи своєчасним і актуальним.

Контроль в сфері біологічних активів тваринництва необхідно розглядати з двох сторін:

- зовнішній контроль який здійснює Державна служба України з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів основними функціями якої є контроль якості та безпечності сільськогосподарської продукції.

- внутрішній контроль безпосередньо на аграрних підприємствах здійснюють: власник, наглядова рада, члени правління; директори і головні спеціалісти підприємств; підрозділи контролю підприємств (ревізійна та інвентаризаційна комісія); спеціалізовані відділи технічного контролю господарства.

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва та, відповідно, на побудову внутрішнього контролю. У процесі їх вирощування відбуваються перетворення, збільшується поголів'я тварин через отримання приплоду, придбання худоби тощо. Тварини дають приріст, з часом змінюють статевовікові групи. Відповідно все це зумовлює специфічність побудови системи контролю.

Мета контролю біологічних активів тваринництва – обґрунтування законності, достовірності, доцільності операцій з біологічними активами, встановлення правильності ведення їх обліку і його відповідність прийнятій обліковій політиці господарства.

Так, предметом контролю операцій з біологічними активами тваринництва на фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» є: правильність документального оформлення операцій з поточними й довгостроковими біологічними активами тваринництва; достовірність даних аналітичного і синтетичного обліку даних видів активів; реальність відображення вартості як довгострокових так і поточних біологічних активів тваринництва у фінансовій звітності.

Реалізація зазначеної мети передбачає вирішення наступних завдань:

- контроль дотримання чинного законодавства по операціях з поточними та довгостроковими біологічними активами тваринництва;
- контроль правильності відображення надходження, реалізації, списання біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку ;
- перевірка первинних даних про поточні й довгострокові біологічні активи тваринництва ;
- перевірка правильності документального оформлення операцій, щодо біологічних активів тваринництва;
- перевірка фактичної наявності груп біологічних активів тваринництва;
- перевірка оцінки фінансових результатів від реалізації біологічних

активів тваринництва фізичним особам або підприємствам;

- встановлення джерел фінансування, придбання поточних та/або довгострокових біологічних активів тваринництва;
- аналіз показників використання поточних та/або довгострокових біологічних активів тваринництва.

Об'єктом контролю є групи біологічних активів, їх первинна і справедлива вартість, правильність документального оформлення операцій з біологічними активами, достовірність аналітичного і синтетичного обліку, реальність відображення вартості біологічних активів у фінансовій звітності, економічних показників використання біологічних активів, організація обліку і внутрішнього контролю біологічних активів підприємства

Суб'єкт контролю: завідувачі ферм, головні зоотехніки та ветеринари, бухгалтерія та інші особи, відділи, служби, які здійснюють контрольні дії відносно поточних біологічних активів відповідно до прав і обов'язків, передбачених посадовими інструкціями та положеннями

Прийоми та способи контролю біологічних активів тваринництва визначають: прийоми фактичного контролю; прийоми документального контролю; способи документального контролю, вибір яких залежить від об'єкта контролю та поставленого завдання.

Джерелами інформації контролю біологічних активів тваринництва є: статут фермерського господарства; Наказ про облікову політику фермерського господарства; розпорядчі документи голови фермерського господарства по руху біологічних активів тваринництва (наказ, розпорядження, акт службова записка); первинні документи і облікові реєстри по обліку біологічних активів тваринництва; узагальнюючі реєстри бухгалтерського обліку; фінансова та статистична звітність.

При здійсненні контролю за операціями з біологічними активами фермерського господарства врахувати наступні особливості:

1. У тваринництві важливим аспектом є бухгалтерський облік приплоду і приросту отриманих від тварин.

2. Вибуття тварин в бухгалтерському обліку зазначають як забій, падіж тварин.

3. Можливі операції з переведення тварин з групи «Поточні біологічні активи» в групу «Довгострокові біологічні активи».

4. Особливі статті витрат у галузі тваринництва

5. Специфічні види виходу продукції від використання біологічних активів які зумовлюють особливу увагу на правильність визначення середньодобового надою молока, приросту живої маси за видами тварин, правильність калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції

Основними етапами контролю біологічних активів є:

I. *Проведення інвентаризації.* В результаті інвентаризації поголів'я з'ясовується не лише фактична наявність поголів'я, а й своєчасність переведення тварин з групи в групу та та дотримання умов утримання. Інвентаризація тварин здійснюється за статеві-віковими групами відповідно до назви аналітичних рахунків, відкритих до синтетичних рахунків 16 «Довгострокові біологічні активи» (у частині дорослої продуктивної і робочої худоби) та 21 «Поточні біологічні активи».

Результати інвентаризації біологічних активів галузі тваринництва оформляються актом, який підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою.

II. *Перевірці первинних документів по руху біологічних активів тваринництва* В результаті перевірки формують інформацію про вихідне поголів'я, його надходження та вибуття. Повноту й своєчасність оприбуткування худоби і птиці перевіряють за всіма каналами надходження: одержання приплоду від власного маточного поголів'я, купівля тварин у спеціалізованих, племінних та інших підприємствах, а також у населення

Основні напрямками даного розділу є

- а) Перевірка правильності оприбуткування приплоду.
- б) Перевірка операцій з купівлі тварин.
- в) Перевірка операцій із списання падежу та іншого вибуття.

III. Контроль ефективності біологічних активів

На цьому етапі аналізують виконання виробничої програми, виявляють кількісний вплив чинників на валове виробництво тваринницької продукції, з'ясовують причини зниження продуктивності тварин, виявляють резерви і розробляють заходи по їх використанню. Також здійснюють перевірку незавершеного виробництва галузі тваринництва. Дані на аналітичних рахунках незавершеного виробництва порівнюють з інвентаризаційними матеріалами, первинними документами, нормативами на списання матеріальних цінностей, технологічними картами, використовуючи прийоми зустрічної і арифметичної перевірки документів.

Аналіз основних показників ефективності використання активів тваринництва для формування якісних аналітичних звітів, з метою підвищення ефективності управління, зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та мінімізація виробничих і оперативних витрат.

IV. Контроль за відображенням витрат та оприбуткування продукції тваринництва сільськогосподарського здійснюється на основі аналізу системи рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та співставлення бухгалтерських записів із первинними документами

На собівартість продукції тваринництва впливає багато факторів, такі як обсяг виготовленої і реалізованої продукції, продуктивність виробництва, величина понесених витрат, то контроль використання поточних біологічних активів необхідно проводити використовуючи систему показників як в цілому по підприємству, так і за окремими видами виробленої продукції, що дозволить комплексно оцінити ефективність поточних біологічних активів та їх вплив на економічні результати діяльності підприємства.

На основі вивчення облікових даних, результатів інвентаризації, актів перевірок виявлено основні недоліки в біологічних активах фермерського господарства «К, СЛАВІК І К»

- невірна оцінка біологічних активів, одержаних в результаті біологічних перетворень:

- недотримання порядку розрахунку справедливих цін;
- невірне визначення доходів (витрат) від первісного визнання біологічних активів;
- порушення строків та неповне оприбуткування біологічних активів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- порушення термінів проведення інвентаризації тощо.

Проведена діагностика встановила, що в активах фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» відсутня ефективна система внутрішнього контролю, тому голова фермерського господарства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, працівниками дотримання внутрішнього розпорядку. При цьому слід ураховувати, що розміри активах фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» невеликі для створення організаційно відокремлених служб внутрішнього контролю, тому систему внутрішнього контролю треба будувати так, щоб посилити контролюючою функцією повноваження головного бухгалтера та фахівців підрозділів тваринництва.

Ефективний облік і внутрішній контроль мають стати основою для якісного аналітичного забезпечення управління поточними біологічними активами тваринництва та формування ефективної системи тваринництва. Збільшення обсягів виробництва продукції та оптимізація витрат – головні напрями підвищення ефективності управління розвитком тваринництва і використання його поточних біологічних активів.

Усебічне і глибоке вивчення показників виробництва продукції фермерського господарства «К, СЛАВІК І К» – отриманого приплоду, приросту живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та собівартість продукції – мають бути постійно у центрі уваги системи менеджменту фермерського господарства на основні даних аналізу та контролю.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На основі проведених досліджень необхідно сформулювати наступні висновки:

1. Зміни в організації та сільськогосподарським виробництвом в сучасному мінливому середовищі, його нормативно-правовому забезпеченні зумовлюють необхідність поліпшення обліково-аналітичного та контрольного забезпечення, що виступає підґрунтям для прийняття ефективних управлінських рішень. Дослідження наукових праць вчених дало підстави стверджувати, що в обліку, аналізі та контролі біологічних активів виникає чимало різноманітних проблем, незгоджень та дискусійних питань. Як правило вони стосуються класифікації витрат, об'єктів обліку, первинного та зведеного обліку, методики аналізу та контролю біологічних активів.

2. Розглянувши, критично оцінивши, проаналізувавши та узагальнивши визначення категорії «біологічні активи», на науково-дослідницькому та законодавчому рівні у випускній кваліфікаційній роботі було сформульовано власне трактування «біологічні активи галузі тваринництва», що враховує та поєднує в собі біологічну та економічну сутність, з деталізацією всіх притаманних їм суттєвих характеристик та властивостей.

3. Для пізнання будь-якого об'єкта та задоволення інформаційних потреб суб'єктів господарювання, розглянуто складові біологічних активів тваринництва класифікаційні ознаки, що дозволить бухгалтерам підприємств правильно організувати їх аналітичний та синтетичний облік, та скласти відповідну. Звітність.

4. Об'єкт дослідження фермерське господарство «К, СЛАВІК І К» розташоване у Тульчинському районі Вінницької області. Має добрі фінансові результати господарювання. Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом фермерського господарства у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». Фермерське господарство веде бухгалтерський облік

відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, своєчасно складає податкову, фінансову і статистичну звітність, подає її відповідним органам у визначені строки за всіма видами діяльності та несе відповідальність за достовірність її інформації

5. Досліджено, що аналітичний облік за всіма субрахунками біологічних активів тваринництва на фермерському господарстві «К, СЛАВІК І К» ведеться в розрізі матеріально-відповідальних осіб за виробничими і статеві-віковими групами, а синтетичний облік - по рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» та рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Крім того, розглянуто особливості відображення надходження та вибуття поточних і довгострокових біологічних активів тваринництва, що сприяє формуванню інформації ще й про одержані в процесі біологічних перетворень додаткові біологічні активи та розкриття її у фінансовій звітності.

6. В господарстві основною обліку біологічних активів виступає їх оцінка, яка може відображатися за первісною вартістю або за справедливою вартістю. В господарстві перевага надається справедливій вартості, тому детально відображено визначення справедливої вартості залежно від способів надходження.

7. Аналітичне забезпечення управління біологічними активами тваринництва фермерського господарства представлено у вигляді аналізу. На основі даних приміток до річної фінансової звітності фермерського господарства проведено аналіз складу, структури та динаміки біологічних активів. Яка свідчить позитивні тенденції щодо біологічних активів тваринництва. Було з'ясовано, що підприємство недостатньо ефективно використовує біологічні активи, основними причинами є зниження купівельної спроможності населення та високі інфляційні процеси внаслідок епідемії COVID-19 та військових дій.

8. Важливим елементом управління біологічними активами тваринництва є контроль при якому зовнішній контроль проводиться контролюючими органами державної влади, внутрішній контроль

здійснюється безпосередньо керівником або головним бухгалтером. Поточні біологічні активи тваринництва як специфічний об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств мають низку особливостей, що пов'язано з їхніми біологічними властивостями, які необхідно враховувати у процесі здійснення контролю. На даний час науковцями детально не досліджено контроль біологічних активів тваринництва, а лише розглядається контроль діяльності сільськогосподарських підприємств. Тому було визначено, що складниками ефективної системи внутрішнього контролю є система бухгалтерського обліку, середовище контролю, процедури контролю. Досліджено мету, об'єкти, суб'єкти та ключові завдання внутрішнього контролю у світлі застосування їх в господарстві, які спеціалізуються на тваринництві. Окреслено основні етапи перевірки поточних біологічних активів тваринництва, які враховують специфіку їх обліку.

Отже, враховуючи представлені думки науковців та власні дослідження, вважаємо, що вдосконалення обліку біологічних активів тваринництва є важливою складовою ефективного управління господарством. Серед основних напрямів можна представити наступні:

1. Автоматизація обліку, шляхом використання програмних продуктів та засобів для автоматизації обліку витрат галузі тваринництва, що дозволить швидше та точніше збирати та аналізувати дані про витрати, зменшить ймовірність помилок та зробить процес обліку більш ефективним;

2. Здійснювати системний та безперервний аналіз основних економічних показників, в тому числі біологічних активів тваринництва.

3. Провести глибокий та всебічний контроль галузі тваринництва в господарстві, що дозволило б виявити «слабкі» місця і своєчасно та ефективно їх виправити.

4. Впровадження ефективної системи контролю витрат, що дозволить відстежувати витрати на кожному етапі виробництва продукції тваринництва, виявляти невикористані ресурси та уникати надмірних витрат та належним чином відображати це в обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство». URL:
http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". URL:
http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293962&cat_id=293533
3. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік в сільському господарстві в первинних документах і проводках / За ред. М.Ф. Огійчука та В.М. Пархоменка. Х.: Фактор, 2008. 480 с.
4. Клименко О.П. Економічна сутність і класифікація біологічних активів *Економічний аналіз*. 2010. №6. С. 72 – 76.
5. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація *Облік і фінанси АПК*. 2010. №4. С.32 – 37.
6. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково – аналітична та економічна категорія *Формування ринкових відносин в Україні*. – №6(73). – С.115118.
7. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. №8(75) С. 7176.
8. Осовська Т. В. Економічний словник К.: Кондор, 2007. 358 с.
9. Остапчук О.В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2017. № 1112. С. 5255.
10. Кузьмович П.М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах. *Вісник ЖДТУ*. 2015. № 2. С. 3235.
11. Біологічні активи. URL:
https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%96%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D1%96%D1%87%D0%BD%D1%96_%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%B

12. LINKEDIN . URL

https://www.linkedin.com/posts/catalinamora_san2024oxford2024circularagricultu reactivity7204065082543095808f1s6/

13. Argilés, J., Slob, E. (2001), New opportunities for farm accounting, *The European Accounting Review*, 10(2): 361383.

14. Athanasios, V., Stergios, A., Laskaridou, E. The importance of information through accounting practice in agricultural sector– European data network, *Journal of Social Sciences*, 6: 221228

15..

URL

<https://www.nysscpa.org/professionalresources/accountingterminologyguide#sthash.KuXRv9lh.dpbs>

16. IFRS <https://www.ifrs.org/groups/internationalaccountingstandardsboard/>

17. Callon, M. (1998). Introduction: The embeddedness of economic markets in economics approach, *The Laws of the Markets*, Callon M., Oxford, Blackwell.

18. Слободян В. Д. Особливості обліку біологічних Збірник наукових праць Подільського державного аграрно–технічного університету. 2007. Випуск 15 (том 2). С. 89.

19, Богданюк О. Удосконалення аналітичного забезпечення управління конкурентоспроможністю біологічних активів Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ. URL: 2014_04_17 18_KamPodilsk Секція_4_2014_04_1718

20. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансовоекономічний словник. Основи теорії та практики 3 видання Л. львівська політехніка 725 с.

21.Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.практ. конф., 1920 жовтня 2006 р. – К.: «ЮрАгроВеста», 2006. – С. 8284.

22. Сук Л.К. Облік біологічних активів *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 910. С. 128134.

23. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліковоаналітична та економічна категорія. Формування ринкових відносин в Україні. 2007. № 6(73). С. 115–118.

24. Череп А. В., Сьомченко В. В., Калінчук В. В. Особливості класифікації біологічних активів сільськогосподарськими підприємствами. *Вісник приазовського державного технічного університету*. Серія «Економічні науки». 2017. Випуск 34. С. 348 – 354.

25. Михальська В. В. Сутність біологічних активів садівництва. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 3 (23). С. 128134.

26. Приходько, І. П. Порядок документального оформлення та обліку виробництва продукції тваринництва *АгроСвіт*. 2013. № 9. С. 68.

27. Про затвердження Інструкції з інвентаризації активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z136514>

28. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 URL: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwwr/index.htm.

29. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>

30. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 22.06.2016 р. № 217 URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=0A6MTE1607&abz=IHIVV>

31. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790

32. Сарапіна О. А. Проблемні питання визнання та класифікації

довгострокових біологічних активів Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2013. № 3. С. 8285.

33. Скирпан О. П. Особливості організації обліку поточних біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах/ Економіка АПК. 2009. №6. С. 6569.

34. Соколова А. О. Поняття і економічна сутність біологічних активів *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(4). С. 248255.

35. Стаднік Л. І. Організація документального оформлення операцій з біологічними активами на сільськогосподарських підприємствах *Економіка та управління АПК*. 2012. Вип. 8. С. 107112.

36. Стаднік Л. І. Суть П(С)БО 30 "Біологічні активи" та проблеми з його застосуванням *Економіка та управління АПК*. 2011. Вип. 5(85). С. 5559.

37. Галуза В.О. Організаційно-методичні засади контролю біологічних активів тваринництва *Теорія і практика розвитку агропромислового комплексу та сільських територій: Тези доп. XXV Міжнародний науковопрактичний форум., 24 жовтня 2024 р. Львів – Л.: «ЮРС», 2024. – С. 39 40.*

38. Гуділіна З. Облік біологічних активів *Бухгалтерія в сільському господарстві*. № 23 (200) - 2017. – С. 2-6

39. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посібник / за ред. В.М. Жука К.: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

40. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» *Облік і фінанси АПК*. 2019. № 6 С. 34 – 42.

41. Замула І.В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Житомир: ЖТДУ, 2006. – С. 25-27

ДОДАТКИ