

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

**БАКАЛАВРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**15.22– КР. 20 «С» 2023.04.24.001 ПЗ**

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

**КРОКОВНОЇ ОКСАНИ АНАТОЛІЇВНИ**

**2023**

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

**ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ  
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»**

**Факультет агротехнологій та економіки**

**ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ**

**Завідувач кафедри  
обліку і оподаткування**

**Наталія ЦАРУК**

**« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2023 р.**

**БАКАЛАВРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**на тему «Бухгалтерський облік і аудит поточних біологічних активів»**

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

**Гарант освітньої програми  
д.е.н, професор**

**Петро СУК**

(підпис)

**Керівник бакалаврської кваліфікаційної роботи**

**к.е.н., доцент**

**Вікторія НОВОДВОРСЬКА**

(підпис)

**Виконав**

**Оксана КРОКОВНА**

(підпис)

**НІЖИН – 2023**

**ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ  
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

**«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»**

**Факультет агротехнології та економіки**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

**Завідувач кафедри обліку і оподаткування**

\_\_\_\_\_  
к.е.н., доцент **Наталія ЦАРУК**

«\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ **2022 р.**

**З А В Д А Н Н Я**

**на виконання бакалаврської кваліфікаційної роботи студенту**

**Кроковній Оксані Анатоліївні**

(прізвище, ім'я, по батькові)

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Тема бакалаврської кваліфікаційної роботи «Бухгалтерський облік і аудит поточних біологічних активів»

затверджена наказом директора ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут» від «24» 04 2023 № 20 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 01.06.2023 р.

Вихідні дані до бакалаврської кваліфікаційної роботи річні звіти підприємства, літературні джерела вітчизняних і зарубіжних авторів, законодавчі і нормативно-правові акти

Перелік питань, які потрібно розробити:

1. теоретико-методичні основи обліку та аудиту біологічних активів;
2. бухгалтерський облік і аудит поточних біологічних активів;
3. шляхи вдосконалення обліку та аудиту поточних біологічних активів.

**Дата видачі завдання «24» 04 2023 р.**

**Керівник бакалаврської  
кваліфікаційної роботи**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

**Вікторія НОВОДВОРСЬКА**

**Завдання прийняв до виконання**

\_\_\_\_\_  
(підпис)

**Оксана КРОКОВНА**

## ВСТУП

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Актуальність теми. Виробництво сільськогосподарської продукції займає одне з провідних місць у розвитку агропромислового комплексу України, та носить пріоритетне значення для забезпечення стабільного розвитку економіки в цілому. Сільськогосподарська продукція є сировинною базою ряду галузей промисловості та займає важливе місце у формуванні експорту продовольчих товарів держави.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Забезпечення ефективного виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва в Україні дозволить протистояти негативним тенденціям щодо стрімкого росту населення планети, поглиблення глобальної економічної, фінансової та екологічної кризи та забезпечити продовольчу безпеку в країні. Для

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

цього на сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні відбувається її поступове приведення у відповідність до Міжнародних стандартів, враховуючи особливості національної економіки. Основною відмінністю бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах є те, що більшість операцій пов'язана з відображенням руху біологічних активів. Оскільки біологічні активи сільськогосподарських

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

підприємств можуть складати до 50 % від всієї валюти балансу підприємства, то значну увагу необхідно приділити саме визначенню, організації обліку, оцінці та контролю даного активу, який генерує основну частину прибутку. Звідси і впливає актуальність обраної теми магістерської роботи, при цьому особливого

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

значення набувають питання організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів із урахуванням міжнародного досвіду.

Прийняття 1 січня 2003 року Міжнародного стандарту з бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» та створення на його основі П(С)БО 30 «Біологічні активи» відображають узагальнюючі організаційно-методичні підходи до формування системи обліку, визначають загальні принципи оцінки біологічних активів, формування доходів і витрат та визначення на їх основі фінансових результатів. Проте є велика кількість об'єктів, що відносять до біологічних активів та є різними за своєї сутністю, тому даний стандарт не забезпечує однозначності

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

щодо основних категорій обліку та аудиту поточних біологічних активів сільськогосподарських підприємств.

Питання організації і методики обліку, аналізу та контролю біологічних активів сільськогосподарських підприємств достатньо широко розглянуті як вітчизняними, так і зарубіжними економістами, серед них доцільно виділити Ф. Бутинець, Т. Вовчук, С. Голов, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Огійчук, В. Пархоменко, Л. Сук та інші, проте, на сьогодні залишається багато нерозкритих питань з організації і методики бухгалтерського обліку поточних біологічних активів.

Належна система організації обліку біологічних активів дозволить підвищити якість облікової інформації та стане основою керівництву для прийняття управлінських рішень та підвищення ефективності діяльності підприємств.

Мета та завдання дослідження. Метою бакалаврської кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту використання поточних біологічних активів на прикладі ТОВ «Плиско-Агро».

Для виконання поставленої мети визначені наступні завдання:

- визначити сутність економічної категорії поняття «біологічні активи» та «поточні біологічні активи»;
- проаналізувати положення нормативно-правових актів що регламентують процес ведення обліку та оцінки біологічних активів;
- оцінити систему документування поточних біологічних активів на підприємстві;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту поточних біологічних активів.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є господарські операції щодо відображення в обліку та аудиті поточних біологічних активів в ТОВ «Плиско-Агро», яке знаходиться в місті Борзна Чернігівської області.

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

Методи дослідження. Теоретичною основою даного дослідження є

положення діалектичного методу пізнання, в процесі дослідження проаналізовано роботи провідних вітчизняних та зарубіжних економістів з організації обліку

біологічних активів, Міжнародні стандарти фінансової звітності та національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, а також нормативно-правові акти, що регулюють ведення бухгалтерського обліку. При вивченні окремих питань було

використано загально-економічні методи, зокрема на етапі збору та систематизації даних для проведення дослідження застосовано індуктивний метод; у процесі

теоретичного формулювання проблеми - дедуктивний метод; для поєднання економічних складових окремих явищ використано методи аналізу і синтезу; при формуванні пропозицій щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення в

управлінні біологічними активами застосовувались методи спостереження, групування та узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів. Запропоновано комплекс дій щодо удосконалення організації обліку наявності та руху поточних біологічних активів підприємстві. Розроблено пропозиції щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві:

Практичне значення одержаних результатів. Практична цінність даної бакалаврської кваліфікаційної роботи полягає в тому, що використання на практиці запропонованих заходів із вдосконалення системи бухгалтерського обліку та аудиту ТОВ «Плиско-Агро» підвищить економічну ефективність підприємства.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

### 1.1 Економічна сутність та класифікація біологічних активів

Процес реформування системи бухгалтерського обліку та адаптація її до міжнародних стандартів, постійно перебувають в центрі уваги науковців-економістів. Аналіз наукових робіт з організації обліку біологічних активів показав, що у переважній більшості висвітлено питання, які можна поділити на такі групи: облік біологічних активів; формування та аналіз доходів і витрат; визначення та контроль фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Проте практично не розглядається визначення економічної категорії, поняття та складу поточних біологічних активів, що викликає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту таких специфічних активів.

Об'єкти обліку біологічних активів, як зазначалося раніше, можуть займати значну частку з усієї сукупності активів сільськогосподарських підприємств, є основою виробництва продукції і відповідно - основним джерелом формування фінансових результатів. При цьому вони виступають одним з найважливіших факторів, що забезпечують ефективне функціонування сільськогосподарського підприємства.

Однією з найбільших проблем на етапі організації обліку біологічних активів підприємства є складність ідентифікації та віднесення таких об'єктів до визначених груп, що зумовленою недостатнім розкриттям економічної сутності поняття «біологічні активи» у науковій літературі.

У П(С)БО 30 сказано, що «... 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» [45].

В Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку № 41 дано ще коротше визначення: «біологічні активи - це жива тварина або рослина» [28], яке зовсім не розкриває зміст даної категорії, та не визначає об'єкти обліку. А враховуючи, що об'єктами обліку можуть виступати лише актив, які підприємство контролює в результаті минулих подій та використання яких, очікувано повинно привести до формування майбутніх економічних вигод, тому не всі рослини та тварини можуть бути об'єктами обліку. Також даний МСБО визначає поняття «біологічні трансформації як процес росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів» [28]. В цей же час національний П(С)БО 30 розглядає поняття «біологічні перетворення» як зміну кількісних і якісних величин біологічних активів без уточнення самих процесів перетворення.

В науковій літературі існує більше 50 визначень економічної сутності поняття «біологічні активи», які розкривають різні аспекти обліково-аналітичної сутності, складу та структури. Усі дефініції є досить різноманітними твердженнями з визначення економічної категорії біологічних активів, але всі вони побудовані на основі сформованого у П(С)БО 30 визначення. Основні з них наведені у додатку А.

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» практично відсутній порядок відображення в обліку біологічних активів, основні облікові аспекти більш детально розглянута у Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства України від 29.12.06 р. № 1315 [27], проте чіткої схеми організації та ведення обліку дані документи не дають.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» формулює основні дефініції з обліку біологічних активів.

Таким чином, узагальнивши зазначені аспекти, сутність поняття біологічні активи можна визначити як сукупність природних ресурсів, що представлені рослинами і тваринами, що використовуються для отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних та призведе в

майбутньому до формування економічних вигод. А під сільськогосподарською продукцією слід розуміти актив, що отриманий в результаті відокремлення від біологічного активу та призначений для реалізації чи внутрішнього споживання.

Таблиця 1.1

**Розкриття дефініції з обліку біологічних активів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [45]**

| № | Термін                          | Трактування терміну                                                                                                                                                                                                                       |
|---|---------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | Біологічний актив               | Тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську <sup>7</sup> продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди                               |
| 2 | Біологічні перетворення         | Процес якісних і кількісних змін біологічних активів                                                                                                                                                                                      |
| 3 | Витрати на місці продажу        | Витрати, пов'язані з реалізацією біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції                     |
| 4 | Група біологічних активів       | Сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин                                                                                                                                            |
| 5 | Довгострокові біологічні активи | Біологічні активи, які не є поточними біологічними активами                                                                                                                                                                               |
| 6 | Додаткові біологічні активи     | Біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень                                                                                                                                                                             |
|   | 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 |
| 8 | Сільськогосподарська продукція  | Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання                                                                                           |

Іншими важливими характеристиками, що визначають особливості їх обліку та формують їх відмінності від інших видів активів підприємства є врахування того, що такі активи є живими організми, на які впливають природні фактори. Ці особливості визначають основні аспекти їх обліку та характеризують відмінність у порівнянні з іншими видами активів підприємства.

Для більш повного розуміння сутності дефініції «біологічні активи»

необхідно розглянути їх класифікацію. Потреба у класифікації активів визначається різноманітністю і способом використання в основних галузях сільськогосподарського виробництва на: рослинництво та тваринництво; а в залежності від строку використання поділяють на довгострокові та поточні біологічні активи.

Так само як і при формуванні визначень, кожен автор подає власну класифікацію, тому спочатку проаналізуємо класифікацію, викладену в нормативно-правових актах, що здійснюють регулювання системи обліку в сільському господарстві. Згідно з класифікацією наведеною у П(С)БО 30 «... для цілей бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за певними групами: довгострокові; поточні; додаткові та за галузями виробництва: рослинництво і тваринництво» [28]. Саме такий принцип є визначальним при віднесенні об'єктів обліку, розрахунку калькуляцій, проведенні оцінки біологічних активів та визначення результатів діяльності.

У науковій літературі біологічні активи також класифікують на активи сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення.

Сільськогосподарські - це активи, які створюють сільськогосподарську продукцію (інші додаткові біологічні активи), що призначені для реалізації або внутрішнього використання у поточній діяльності. До несільськогосподарських активів відносять поточні запаси, що утримуються для реалізації або неможливо визначити напрями їх використання. До інших біологічних активів відносять багаторічні насадження та тварини, які вирощуються і утримуються не утворюючи сільськогосподарську продукцію (лісосмуги, парки, декоративні рослини, зоопарки тощо).

Якщо біологічний актив, визнаний активом в результаті минулих подій, але є ймовірність, що підприємство не отримає в майбутньому економічної вигоди від його використання, та його у звітному періоді відносять до інших витрат операційної діяльності [7]. З цього випливає, що на практиці більшість видів біологічних активів та сільськогосподарської продукції можна враховувати до початку збору або до продажу.

В залежності від галузі біологічні активи поділяються на: біологічні активи рослинництва та біологічні активи тваринництва. При цьому, згідно з П(С)БО 30, «поточні біологічні активи - це активи, що здатні приносити сільськогосподарську продукцію (додаткові біологічні активи) або формувати в економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців» [13]. Довгостроковими вважаються всі інші біологічні активи, які не включені до поточних. При цьому додатковими біологічними активами є активи, що отримані процесі біологічних перетворень [11].

Для зручності розуміння класифікацію біологічних активів подано у вигляді схеми (рис. 1.1).

Іншою важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки вартості біологічних активів. Дана класифікаційна ознака виділена в окрему категорію, оскільки безпосередньо пов'язана з вимогами вартісного підходу до розкриття інформації про біологічні активи у Примітках до фінансової звітності, де біологічні активи повинні окремо наводитись за справедливою та за первісною вартістю. Відповідно розрізняють:

- біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю.

Для забезпечення ефективної організації системи обліку активів необхідно чітко визначити об'єкти обліку. Об'єктом бухгалтерського обліку у сільському господарстві виступає окремий вид біологічних активів або їх група. Зокрема об'єктами біологічних активів рослинництва є різні види рослин (зернові, кормові, олійні) або їх однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів рослин (озимі та ярі зернові, коренеплідні), або окремі культури (жито, кукурудза, буряк цукровий). При цьому кінцеві продукти їх вирощування вважаються сільськогосподарською продукцією та є окремими активами. У тваринництві об'єктами обліку можуть бути види тварин (молодняк свиней на вирощуванні або на відгодівлі) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статевих вікових (технологічних) груп [18].



Отже, за видами економічної діяльності біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

До сільськогосподарських активів належать біологічні активи, здатні виробляти сільськогосподарську продукцію, та/або додаткові біологічні активи, призначені для продажу чи використання в сільськогосподарській діяльності.

Інші біологічні активи, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю:

- запаси, якщо вони не використовуються для сільськогосподарської діяльності та зберігаються для продажу або напрямок їх використання є невизначеним;

- основні засоби, якщо вони використовуються для діяльності, відмінної від сільського господарства, і очікуваний термін корисного використання перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він перевищує один рік).

До інших біологічних активів, не пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, належать багаторічні рослини і тварини, які вирощуються та утримуються не для виробництва сільськогосподарської продукції, зокрема лісосмуги, декоративні рослини, циркові та зоопаркові тварини тощо.

Сільськогосподарські біологічні активи за галузевою ознакою поділяються на:

- біологічні активи рослинництва;
- біологічні активи тваринництва.

Об'єктом обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, павутинні, овочеві, лікарські, квіткові, плодово-ягідні, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, що складаються з підвидів сільськогосподарських культур (озимих та ярих зернових, кісточкових, зернових, горіхоплідних тощо) або окремих культур (ячменю, кукурудзи, соняшнику тощо).

Об'єктом обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, бджолині сім'ї тощо) або

однорідні групи біологічних активів, що складаються з окремих репродуктивних (технологічних) груп (корови, бики). - плідників основного стада, свиней і кнурів - плідників основного стада, тварин на племінній та відгодівлі тощо).

За терміном зрілості розрізняють зрілі та незрілі біологічні активи. Зрілі біологічні активи - це:

- поточні біологічні активи, які досягли певного стану, наприклад тварини та птиця - коли вони досягли певної живої маси та класу вгодованості;
- довгострокові біологічні активи, здатні регулярно виробляти сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи. До них відносяться сади і виноградники, які дали плоди; тварини основного стада (корови, вівці, кози, свиноматки) - після одержання першого приплоду, відлучення приплоду від матерів тощо.

До незрілих біологічних активів належать багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), які ще не вступили в період плодоношення; ремонтний молодняк - для поповнення основного стада; Тварини та птиця на дорощуванні та відгодівлі.

Залежно від можливості багаторазового отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів виділяють споживчі біологічні активи та біологічні активи-носії. Споживчі біологічні активи — біологічні активи, здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого припиняють своє існування).

Прикладами органічних споживчих товарів є тварини та птиця, вирощені для продажу або забою; однорічні культури (пшениця, кукурудза, соняшник, ячмінь та ін.); дерева, вирощені на деревину, тощо.

Біологічні активи-носії — біологічні активи, здатні багаторазово давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи. Біологічні носії самовідновлюються і не є первинними продуктами.

Біологічні носії — тварини основного стада для виробництва телят і молока; Виноградники - для видобутку винограду; сади - для збору плодів; Лісові дерева, з яких отримують деревину без вирубки самих дерев тощо.

У національному законодавстві не існує класифікаційних груп, таких як споживчі активи та активи на пред'явника. Вважаємо такий поділ біологічних активів доцільним, оскільки дозволяє сформувати цілісну систему аналітичного обліку.

За терміном корисного використання біологічні активи поділяються на:

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

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, що забезпечують отримання інших економічних вигод протягом періоду не більше 12 місяців, а також худоба та тварини на відгодівлі. До поточних біологічних активів належать рослини, життєвий цикл яких становить менше 12 місяців або використання яких є економічно недоцільним понад рік, особливо озимі та ярі зернові культури, однорічні трави тощо, а також тварини, які ще не передані або вже виключені з основного стада великої рогатої худоби, свиней, коней, овець і птахів, кролів, тварин, бджіл, рибу тощо.

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. До довгострокових біологічних активів належать багаторічні насадження, особливо сади, виноградники, хмелі та ягідники, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада великої рогатої худоби, свиней, коней, овець. При цьому тварини основного поголів'я у птахівництві, кролівництві та тваринництві визнаються короткостроковими біологічними активами.

До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, операційний цикл яких перевищує 12 місяців (крім худоби та тварин на відгодівлі), які ще не здатні протягом звітного періоду давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи заданої якості, зокрема багаторічні насадження. (фруктові сади), виноградники, ягідні плантації тощо), у яких ще не настав час плодоношення.

Важливою класифікаційною ознакою є метод оцінки біологічних активів.

Основним підходом до оцінки біологічних активів є використання справедливої вартості, за якою всі біологічні активи та сільськогосподарська продукція оцінюються при первісному визнанні та на дату балансу за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу.

Водночас стандарти П(С)БО 30 оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не безальтернативні. Відповідно до цього, довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких не можна достовірно визначити на дату балансу, визнають та оцінюють за вартістю їх придбання з урахуванням ступеня їх зношеності та зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Так само поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу неможливо достовірно визначити, визнаються та відображаються за собівартістю згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Справедлива вартість біологічного активу базується на цінах на активному ринку. Проте за відсутності активного ринку справедлива вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначається за ринковою ціною. Крім того, за відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи, справедлива вартість визначається за поточною вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів.

Виділення собівартісного підходу в окрему структурну ознаку є насамперед результатом вимог щодо розкриття інформації про біологічні активи, оскільки біологічні активи, які не оцінюються за справедливою вартістю, повинні розкриватися окремо в примітках. Отже, з метою забезпечення формування інформації про біологічні активи з метою їх належного відображення у фінансовій звітності їх поділяють на:

- біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю;
- біологічні активи, оцінені за собівартістю.

Довгострокові біологічні активи за формою власності поділяються на власні та орендовані.

Показана на рис. 1.1 класифікація біологічних активів узагальнена, але нами зробили деякі уточнення. Зокрема, серед довгострокових біологічних активів пропонуємо виокремити сільськогосподарські угіддя, як об'єкт обліку. Крім того, вважаємо за потрібне додати ознаки класифікації, а саме, залежно від характеру зношеності біологічні активи можуть бути амортизаційними та неамортизаційними.

Амортизація нараховується на вартість довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких визначити неможливо. Предметом амортизації таких біологічних активів є їх вартість придбання, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини з насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією).

Коли стає можливим визначити справедливу вартість необоротного біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації по ньому припиняється і він переходить до групи необоротних біологічних активів, що оцінюються за справедливою вартістю.

## 1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку біологічних активів

В сучасних умовах в Україні агропромисловий комплекс є однією з галузей, яка досягає позитивних результатів функціонування. Крім того, запорукою продовольчої безпеки країни та стратегічного розвитку її продовольчих ринків є розвиток тваринництва, яке в останні роки значною мірою перебуває у занепаді через низьку рентабельність виробництва.

Ефективність діяльності підприємства безпосередньо залежить від правильного формування та розподілу витрат, чіткого визначення поняття обліку витрат і методів обліку витрат та їх класифікації, що впливає на рівень собівартості та розподіл витрат [59].

Негативний вплив на скорочення обсягів виробництва продукції та розвиток тваринництва в цілому мали також такі чинники, як зменшення фінансової підтримки з боку держави, руйнування колишньої системи матеріально-технічного

забезпечення, різниця в ціні сільськогосподарської та промислової продукції, неможливість відновлення та розширеного відтворення виробництва через фінансовий дефіцит, застарілі засоби виробництва та технології тощо [40, 65].

При вирішенні проблеми підвищення ефективності виробництва продукції велике значення має раціональна, науково обґрунтована організація обліку. Організація обліку витрат і виробництва продукції набуває вагомого значення в підвищенні ефективності виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки бухгалтерський облік є основним джерелом економічної інформації, необхідної для управління витратами. Від того, як організований бухгалтерський облік на підприємстві, залежать результати його роботи.

Для правильної та раціональної організації бухгалтерського обліку необхідна досконала законодавча та нормативна база; галузеві стандарти та методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузева статистика, фінансова та управлінська звітність, професійні бухгалтери-фінансисти, які досконало знають специфіку діяльності агропромислових підприємств та принципи ведення бухгалтерського обліку.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який є актом з найвищою юридичною силою в Україні щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності [14].

Для реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [3, 8].

Відповідно до плану рахунків [8] для розрахунків по собівартості продукції передбачені рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати».

Кілька П(С)БО конкретизують методологічні принципи формування інформації для організації та обліку витрат і випуску сільськогосподарської продукції. Так, згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [11] первісне визнання

сільськогосподарської продукції, відображеної у звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу, оцінюється за справедливою вартістю мінус оціночна собівартість на місці продажу, або за собівартістю продукції згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [18]. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція після первісного визнання оцінюється та відображається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [13].

У П(С)БО 16 «Витрати» [9] визначено методичні основи формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку та їх розкриття в річній фінансовій звітності. Також встановлюється порядок визнання та склад витрат за видами діяльності.

Зміст П(С)БО 16 «Витрати» дозволяє зробити висновок, що воно регулює порядок відображення у фінансовій звітності витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, які реалізуються у звітному періоді для відображення цих витрат у фінансовій звітності. Щодо методики калькулювання собівартості продукції П(С)БО 16 «Собівартість» зазначено, що «перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством» [9].

О.О.Саввон свідчить, що із запровадженням в Україні національних стандартів бухгалтерського обліку виникла необхідність по-новому відображати господарські операції з виготовлення готової продукції та її реалізації. Практично кожному підприємству доводиться продавати продукцію з відстрочкою платежу та боротися з неплатежами, є проблема обліку готової продукції щодо оплати отриманої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Підприємство повинно знати, якими законними засобами воно отримує свої гроші, як правильно організувати роботу зі стягнення боргів [70].

Відповідно до Програми реформування бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів, метою регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, які дають об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта. Аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням

інформації та підготовкою звітів на запити зовнішніх користувачів, є предметом державного регулювання. Порядок, форми, строки та структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регламентуються суб'єктом господарювання [15].

На підставі розглянутих теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку виробництва продукції біологічних активів можна стверджувати, що для організації достовірного обліку виробництва продукції біологічних активів необхідно мати законодавчу та методологічну основу, на основі якої можна здійснювати облік виробництва продукції біологічних активів, організувати обліковий процес на будь-якому підприємстві на високому рівні.

Облік виробничих витрат біологічних активів має бути побудований таким чином, щоб він щомісячно узагальнював витрати на окремі види робіт з виробництва продукції і міг розраховувати фактичну суму собівартості продукції в кінці циклу. Така структура обліку дозволяє здійснювати контроль за відповідністю витрат якості продукції.

### 1.3 Визнання та порядок оцінки поточних біологічних активів

Важливим питанням при обліку поточних біологічних активів є складність оцінки таких активів. Згідно загальних принципів обліку оцінці підлягають ті об'єкти обліку, що відповідають критеріям визнання активів.

У міжнародному стандарті 41 «Сільське господарство» визначено умови визнання активів об'єктами обліку, а саме, «... якщо відбувається отримання контролю над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами або є можливість його достовірної оцінити» [28].

Для вітчизняних підприємств ці критерії наведені в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [27] та представлено схематично на рис 1.2. Виконання вказаних умов призводить до необхідності їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за певною вартістю.

При цьому отримання можливих економічних вигод від використання біологічного активу можна визначити виходячи із стану його фізичних якостей.



Рис. 1.2. Критерії визнання поточних біологічних активів

У П(С)БО 30 нормативно встановлено, що проведення оцінки біологічних активів здійснюється за первісною та справедливою вартістю. Загальний підхід бухгалтерського обліку біологічних активів полягає у їх відображенні за справедливою вартістю на дату балансу, а якщо її визначити неможливо актив оцінюють за первісною вартістю. Первісна дорівнює розраховується як сума сплачених грошових коштів на придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, а також включаючи суми транспортних та інші витрат, що необхідні для запуску виробничого процесу [45].

Біологічні активи відображають за справедливою вартістю, але якщо справедливую вартість визначити достовірно неможливо на дату балансу, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, то тоді активи можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю, за винятком поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються у звітності як незавершене виробництво згідно з П(С)БО 9 «Витрати». Також на законодавчому рівні передбачено можливість проводити оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою, первісною та виробничою вартістю, при цьому кожна з них застосовується за

певних умов. Оцінка біологічних активів передбачає їх відображення у вартісному та кількісному виразі.

При обліку надходження біологічних активів здійснюється їх зарахування на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з фактичних понесених витрат при їх отриманні, що залежить від способу їх надходження. Оцінка за первісною вартістю біологічних активів може здійснюватися, якщо не можливо достовірно визначити їх справедливую вартість, тоді довгострокові біологічні активи оцінюються на дату балансу за первісною вартістю за мінусом зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 7, а поточні біологічні активи оцінюються за первісною вартістю до того періоду, в якому можна визначити їх справедливую вартість, за умови, що в таких активах не завершено технологічний процес створення, тоді їх необхідно відображати як НЗВ й оцінювати за виробничою собівартістю [32].

Застосування методу оцінки біологічних активів в обліку за справедливою вартістю передбачає, що вони повинні відображатись в обліку та звітності за поточною ринковою ціною. Таким чином, специфіка обліку діяльності сільськогосподарських підприємств передбачає, що протягом тривалого періоду (до 12 місяців) вони можуть нести лише витрати на перетворення біологічних активів (зміну якісних або кількісних характеристик), а дохід отримувати в періоді їх реалізації. Враховуючи дану специфіку у П(С)БО 30 надано перевагу проведення оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, яку можна визначати на основі:

- ринкових цін на відповідні біологічні активи, які сформувалися на ринку на звітну дату (ціни постійних контрагентів);
- за умови відсутності активного ринку, останньої ринкової ціни щодо операцій з даними біологічними активами;
- ринкових цін на однотипні біологічні активи, з урахуванням їх

індивідуальних технологічних характеристик;

- врахування додаткових характеристик, що відображають рівень цін на біологічні активи. Ці характеристики підприємство обирає самостійно, при цьому обов'язково розробляється методика і порядок їх визначення та оцінки;

- методу дисконтування теперішньої вартості майбутніх очікуваних грошових надходжень від реалізації біологічних активів, що розраховується на основі П(С)БО 28, якщо інформація про ціни на ринку біологічних активів відсутня.

При складанні проміжного та річного балансу розрахунок вартості біологічних активів здійснюється за справедливою вартістю, за мінусом можливих витрати на місцях продажу.

Сільськогосподарські підприємства мають можливість самостійно визначити методику для оцінки справедливої вартості біологічних активів, при умові обов'язкового її розкриття в обліковій політиці. При цьому можуть застосовуватись такі підходи: аналіз контрактів; експертної оцінки комісією; аналогів; прийняття цін; сторонньої професійної оцінки. Для визначення вартості таких активів підприємство може створити спеціальну комісію, до складу якої включити відповідних фахівців. Використання справедливої вартості при оцінці біологічних активів дозволяє більш реально відобразити їх вартість, що забезпечує більшу об'єктивність при проведенні аналізу структури майна підприємства. Отримати інформацію про ринкові ціни можна з допомогою збору інформації про закупівельні та ринкові ціни на продукцію, від органів державного регулювання та статистичних органів [49]. Оцінка за справедливою вартістю біологічних активів та сільськогосподарської продукції доцільно використовувати за умов, якщо підприємство планує залучення інвестицій, отримання кредитів, відбувається його реорганізація чи в управлінському обліку для власних потреб. Проте, враховуючи специфіку галузі, її залежність від не передбачуваних природно-кліматичних факторів процес визнання справедливої вартості є досить проблематичним та не доцільним. Тому, зазвичай вартість біологічних активів відображають у фінансовій звітності як незавершене виробництво (у сумі понесених витрат на біологічні

перетворення - фактична собівартість).

Первісна вартість біологічних активів на відміну від справедливої вартості, розкриває інформацію про реальні витрати на виробництво продукції, які зафіксовані в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, та формується на реальних ринкових цінах на дату придбання засобів виробництва і предметів праці.

Також законодавчо дозволено під час первісної оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів використовувати виробничу собівартість (або собівартість за прямими витратами).

Супутня та побічна продукцію в рослинництві також повинна бути оцінена.

Так наприклад, некондиційну продукцію (зернові відходи) можна оцінювати за вартістю зерна виходячи з його об'ємного вмісту у зернових відходах. Побічна продукція рослинництва (солома, стебла кукурудзи і соняшнику) можна оцінити за нормативними витратами на збирання, транспортування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею конкретного виду продукції. Якщо готова продукція використовується для внутрішнього споживання (зерно на посів, корми на годівлю тварин), тоді її оцінюють за виробничою собівартістю [19].

Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які не можна реалізувати або спожити у виробничому процесі, активом не визнаються, а витрати на їх утилізацію включаються до складу інших операційних витрат.

Таким чином, пріоритетним підходом до оцінки поточних біологічних активів є їх оцінка за справедливою вартістю. Проте на сьогодні застосування даного підходу є досить проблематичним, оскільки практично відсутній активний ринок, та немає чіткого нормативного регулювання даної процедури. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволить оптимізувати витратами підприємства та впливати на рівень ефективності виробництва. Важливо для сільськогосподарських підприємств звернути значну увагу на формування облікової політики, зокрема в розділі визначення оцінки біологічних активів (визначення справедливої вартості) та методику обчислення вартості

біологічних активів.

Висновки до розділу 1

Отже, для сільськогосподарських підприємств актуальність проблеми організації і методики бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту, а також оцінки вартості біологічних активів (тварини та рослини) є очевидною. Організація та методика ведення бухгалтерського обліку часткова визначене у П(С)БО 30 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів. При цьому біологічних активів мають певні особливості щодо їх визнання та оцінки, які необхідно враховувати під час формування фінансової звітності підприємства та проведення внутрішнього контролю. На законодавчому рівні на сьогодні немає методичних рекомендацій щодо здійснення контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. В результаті чого органи контролю змушені застосовувати загальні нормативи, не враховуючи специфіки даного виду активу.

## РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

### ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТОВ «Плиско-Агро»

#### 2.1 Фінансово-економічна характеристика підприємства

Фінансовий стан підприємства є складною, інтегрованою за багатьма показниками характеристикою якості його діяльності. Фінансовий стан можна визначити як міру забезпеченості підприємства необхідними фінансовими ресурсами і ступінь раціональності їх розміщення для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасного проведення розрахунків за своїми зобов'язаннями.

Основним джерелом інформації для аналізу фінансового стану підприємства є річна бухгалтерська звітність.

ТОВ «Плиски-Агро» зареєстрована 06.06.2006 за юридичною адресою

Чернігівська обл., Ніжинський р-н, місто Борзна, вул.Київська, будинок \*\*.

Керівником організації є Бідний Валентин Миколайович.

У балансі ТОВ «Пліско-Агро» у 2023 році на кінець звітного періоду відображено запаси на суму 375189 тис грн, порівняно із минулим роком, відбулось зменшення на 7202 тис грн . Частка запасів у структурі балансу підприємства становить 15,53 %. Загальна сума виробничих запасів зменшилась на 24766 тис грн.

Аналіз собівартості та структури виробництва продукції за 2022-2023 рр. подано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Аналіз динаміки та структури виробництва окремих видів продукції**

| № з/п | Види продукції | Собівартість реалізації продукції, тис грн |                  | Структура продукції, % |                  | Відхилення (+, -)      |                 |
|-------|----------------|--------------------------------------------|------------------|------------------------|------------------|------------------------|-----------------|
|       |                | Минулий рік                                | Звітний 2023 рік | Минулий рік            | Звітний 2023 рік | По вартості, тис. грн. | По структурі, % |
| 1     | Пшениця        | 70820                                      | 119767           | 47                     | 35               | + 48947                | - 12            |
| 2     | Соя            | 5698                                       | 55245            | 6                      | 17               | +49547                 | +11             |
| 3     | Соняшник       | 94268                                      | 16700            | 18                     | 5                | -77568                 | -13             |
| 4     | Ріпак          | 146457                                     | 139323           | 29                     | 43               | -7134                  | +14             |

Дані табл. 1.2 свідчать про те, що за звітний рік собівартість реалізації пшениці та сої зросла на 48947 тис грн та 49547 тис грн відповідно, при цьому знизилась собівартість соняшнику на 77568 тис грн, ріпаку на 7134 тис грн. У структурі виробництва продукції ТОВ «Пліско-Агро» за звітний період переважає пшениця та соя, у 2023 році зросла частка у структурі випущеної продукції сої та ріпаку, на 11% та 14 % відповідно, що свідчить про позитивну динаміку, адже виріс попит на ці види сільськогосподарських культур .

Оскільки, істотно знизилась собівартість соняшнику, підприємству, ми вважаємо, необхідно збільшити об'єми його вирощування. Низька собівартість підвищує конкурентоспроможність, забезпечує підприємству привласнення

додаткового продукту, розміри якого залежать від обсягів зниження індивідуальної собівартості порівняно з ринковою.

Зменшення питомої ваги запасів може свідчити про раціональне розпорядження запасами, прискорення їх оборотності. Тому, зменшення псування сировини і матеріалів, скорочення складських витрат є позитивним вектором у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Отож, щоб досягнути оптимальних об'ємів запасів, потрібно обґрунтовано розраховувати потребу в них, встановлювати постійні договірні відносини з постачальниками і контролювати виконання ними своїх зобов'язань, налагоджувати ритмічність виробництва продукції, перманентно аналізувати ринок та своєчасно усувати недоліки у плануванні та обліку запасів.

Організація аналітичної роботи полягає у виборі форми організації аналізу та типу організаційної структури відділу (служби, підрозділу), що передбачає підпорядкованість працівників, побудову взаємозв'язків як між окремими працівниками, так і іншими відділами. На рис. 2.1. визначено основні аспекти організації економічного аналізу.

В сучасних умовах господарювання, проведення якісного аналізу діяльності підприємства частіше стає предметом уваги керівників та менеджерів.

Неефективність результатів аналізу пов'язана з невмілою організацією аналізу на підприємстві.

Для проведення раціонального та якісного аналізу, перш за все, необхідно створити аналітичну службу, вибрати форму організації аналізу і тип організаційної структури, які найбільше відповідатимуть системі управління підприємством, та сформувати належне забезпечення.



**Рис. 2.1 Аспекти організації економічного аналізу на підприємстві**

Організація аналітичних робіт вимагає дотримання основних принципів системності та комплексності при проведенні аналізу і вимагає послідовного виконання певних процедур. Тому, аналітичну роботу доцільно виконувати в три етапи: підготовчий, основний, заключний. На кожному етапі необхідно забезпечити організацію, проведення економічного аналізу та узагальнення отриманих результатів.

Такий порядок організації аналітичної роботи забезпечить дослідження всіх аспектів діяльності сільськогосподарського підприємства, що зумовлені факторами сезонності та багатовекторністю сільськогосподарського виробництва, зменшить дублювання показників та виконання однотипних розрахунків, розроблення єдиної методології аналізу, що забезпечить оперативність та якість отриманих аналітичних даних [21].

Для цього на підприємстві розробляється покроковий план проведення аналітичної роботи, визначаються джерела економічної інформації для проведення аналізу, терміни їх проведення, форми представлення та узагальнення результатів аналізу.

Аналітичний процес на ТОВ «Плиско-Агро» включає такі етапи:

- 1) розроблення програми аналізу;

2) визначення необхідних документів та інформаційних матеріалів для аналізу;

3) розрахунок аналітичних показників;

4) оцінка результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;

5) узагальнення результатів аналізу та формування пропозицій для прийняття управлінських рішень [13, с. 18].

Для дослідження рівня господарської діяльності компанії, здійснимо аналіз рентабельності ТОВ «Плиско-Агро», який проведемо, спираючись на дані табл.

2.2.

Таблиця 2.2

**Аналіз рентабельності ТОВ «Плиско-Агро»**

| № з/п | Показники                                                    | 2022 рік | Звітний 2023 рік | Відхилення | Темп росту, % |
|-------|--------------------------------------------------------------|----------|------------------|------------|---------------|
| 1     | Сума затрат на виробництво, тис. грн.                        | 944814   | 1062313          | +117499    | +11,06        |
| 2     | Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн. | 240904   | 358722           | +117818    | +32,84        |
| 3     | Середньорічна вартість оборотних засобів, тис. грн.          | 1051964  | 1102335          | +50371     | +4,57         |
| 4     | Прибуток від реалізації продукції, тис. грн.                 | 225550   | (10747)          | (214803)   |               |
| 5     | Балансовий прибуток, тис. грн.                               | 105939   | (294555)         | (188616)   |               |

За показниками табл. 2.2 ми бачимо негативну тенденцію фінансового результату Товариства. За звітний рік підприємство зазнало прибуток від реалізації продукції у розмірі 10747 тис грн, балансовий збиток склав 29455 тис грн. Сума затрат на виробництво зросла на 117499 тис грн, у відсотковому відношенні це 11,06 %, середньорічна вартість основних виробничих фондів та оборотних засобів збільшилась на 117818 та 50371 тис грн відповідно.

Таблиця 2.3

## Аналітичне групування та аналіз статей активу та пасиву балансу

| Показники                                      | 2022             |       | 2023             |       | Відхилення (+, -) |       | Темпи<br>росту |
|------------------------------------------------|------------------|-------|------------------|-------|-------------------|-------|----------------|
|                                                | Сума, тис<br>грн | %     | Сума, тис<br>грн | %     | Сума, тис<br>грн. | %     |                |
| Актив балансу                                  |                  |       |                  |       |                   |       |                |
| I. Необоротні активи                           | 2291731          | 68,54 | 2416149          | 68,67 | +124418           | +0,13 | 105,43         |
| 1.1. Нематеріальні активи                      | 33927            | 1,01  | 33568            | 0,95  | -359              | -0,06 | 98,94          |
| 1.2. Незавершені капітальні інвестиції         | 14364            | 0,43  | 20512            | 0,58  | +6148             | +0,15 | 142,8          |
| 1.3. Основні засоби                            | 240904           | 7,20  | 358722           | 10,2  | +117818           | +3    | 148,9          |
| 1.4. Довгострокові фінансові інвестиції        | 2000039          | 59,83 | 2000039          | 56,84 | 0                 | -2,99 | 100            |
| 1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість  | 674              | 0,02  | 1227             | 0,04  | +553              | +0,02 | 182,05         |
| 1.6. Інші необоротні активи                    | 1823             | 0,05  | 2081             | 0,06  | +258              | +0,01 | 114,15         |
| II. Оборотні активи - всього                   | 1051964          | 31,46 | 1102335          | 31,33 | +50371            | -0,13 | 104,8          |
| Баланс                                         | 3343695          | 100   | 3518484          | 100   | +174789           |       | 105,23         |
| Пасив балансу                                  |                  |       |                  |       |                   |       |                |
| I. Власний капітал                             | 385932           | 11,54 | 243077           | 6,91  | -142855           | -4,63 | 62,98          |
| II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення | 5272             | 0,16  | 6859             | 0,19  | +1587             | -0,03 | 130,1          |
| III. Поточні зобов'язання та забезпечення      | 2952491          | 88,3  | 3268548          | 92,9  | +316057           | +4,6  | 110,7          |
| Баланс                                         | 3343695          | 100   | 3518484          | 100   | +174789           |       | 105,23         |

Збільшення суми затрат на виробництво може свідчити про підвищення цін

на сировину та матеріали або про зростання рівня випуску продукції.

За даними табл. 2.3 здійснено загальну оцінку динаміки і структури статей бухгалтерського балансу, проаналізуємо активи та пасиви товариства, дебіторську та кредиторську заборгованості.

Як свідчать дані табл. 2.3, валюта балансу ТОВ «Плиско-Агро» за 2023 рік у порівнянні з 2022 зросла на 5,23 %, що вказує на позитивну тенденцію. У структурі активу балансу найбільшу частку займають необоротні активи - 68 %, необоротні активи складають 31 % від всього балансу. За 2022-2023 рр. суттєвих змін у складі необоротних та оборотних активів не відбулось, за винятком незавершених капітальних інвестицій, основних засобів та довгострокової дебіторської заборгованості, які збільшились 6148, 117818 та 553 тис грн відповідно.

В оборотних активах Товариства відповідно до Балансу переважають запаси (375189 тис грн) та дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (412268 тис грн). Частка запасів у структурі балансу становить 10,7 %, а дебіторська заборгованість - 11,72 %.

У складі пасиву Балансу компанії питому вагу містять поточні зобов'язання та забезпечення, а саме - 92,9 %. Станом на кінець звітного 2023 року, порівняно з попереднім відбулось збільшення на 4,6 %, у сумі 316057 тис грн, що зумовлено зростанням поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги та за одержаними авансами. Наслідком збільшення кредиторської заборгованості є поява нових ресурсів на підприємстві із можливістю їх використання з метою збільшення доходу.

Власний капітал зменшився на 142855 тис грн, причиною цього є зростання непокритого збитку на 241623 тис грн. Це є негативною динамікою у розвитку підприємства. Якщо в результаті збиткової діяльності відбувається перманентне зменшення власного капіталу, то Товариство може опинитися на межі банкрутства. Тому, керівництву необхідно прийняти усі належні міри для уникнення небажаного розвитку ймовірних подій.

У результаті збільшення довгострокових забезпечень витрат персоналу, темп росту довгострокових зобов'язань та забезпечень становить 130,1 %. У статті

«Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. Оскільки, сума довгострокових виплат персоналу визнана Товариством суттєвою, ця інформація наводиться у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу».

Процес управління підприємством полягає у реалізації функцій, які повинен виконувати кожен працівник відповідно до покладених на нього обов'язків.

Комплексність та систематичність організації аналітичних робіт забезпечується завдяки плануванню, що реалізується при складанні інтегрального плану організації всієї аналітичної роботи на підприємстві та при затвердженні планів для кожного окремого виду аналізу, передбаченого в комплексному плані.

Загалом, за результатами проведеного дослідження, на нашу думку, підприємству необхідно на основі глобального аналізу налагодити маркетингову політику компанії, модифікувати збутову сферу продукції, проводити заходи по погашенню дебіторської та простроченої кредиторської заборгованості або такої, строк виплати якої настає, створити стратегію можливого антикризового розвитку Товариства, активно підтримувати та вдосконалювати технологічний процес, знайти шляхи зниження ціноутворення з метою залучення нових потенційних покупців, розширювати канали збуту, застосовувати політику диверсифікації продукції, стабільно аналізувати ринок, його потреби та вчасно їх задовольняти.

Головним завданням аналізу фінансового стану оборотних активів ТОВ «Плиско-Агро» є виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності підприємства та пошук резервів покращення фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності та рентабельності. Використання оборотних активів в господарській діяльності підприємства забезпечує отримання кінцевих результатів діяльності.

Аналіз оборотних активів проводять за такими напрямками:

- за основними балансовими елементами:

- за сферами використання (виробництво і сфера обігу);

- за формою (матеріальна і гроша);

- за джерелами формування: власні оборотні активи, оборотні активи, сформовані за рахунок позикових коштів;

- за рівнем ліквідності.

Класифікацію та аналіз оборотних активів представлена в табл. 2.5.

За даними таблиці 2.4, можна зробити висновки про позитивні та негативні тенденції в фінансовому стані за 2022-2023 роки. В івілому визнається зменшення

оборотних актив у 4 рази, при чому значне скорочення відбулося у сфері виробництва на 3101 тис.грн., а також зменшилися частки оборотних активів в сфері обігу на 38,7 в.п. Проте збільшилась частка високоліквідних оборотних активів на 1,2 в.п. та частка оборотних активів в сфері виробництва на 38,7 в.п.

За даними Балансу підприємства проведемо горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів ТОВ «Плиско-Агро».

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Таблиця 2.5

## Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів

ТОВ «Плиско-Агро» за 2022-2023 рр.

| Види оборотних активів                      | 20          | 18 р. | 10          | 19   | Зміни (+;-) |                  |       |
|---------------------------------------------|-------------|-------|-------------|------|-------------|------------------|-------|
|                                             | тис.<br>грн | %     | тис.<br>грн | %    | тис.<br>грн | частк<br>н, в.п. | %     |
| За сферою розміщення                        |             |       |             |      |             |                  |       |
| Оборотні активи в сфері виробництва         | 4015        | 51,1  | 914         | 89,8 | -3101       | +38,7            | -77,2 |
| Оборотні активи у сфері обігу               | 837         | 48,9  | 104         | 10,2 | -733        | -38,7            | +87,6 |
| Всього                                      | 4852        | 100   | 1018        | 100  | -3834       | x                | -79   |
| За формою                                   |             |       |             |      |             |                  |       |
| Оборотні активи в матеріальній формі        | 4023        | 82,9  | 916         | 90   | -3107       | +7,1             | -77,2 |
| Оборотні активи, розраховані грошовій формі | 799         | 17,1  | 102         | 10,0 | -697        | -7,1             | -87,2 |
| Всього                                      | 4852        | 100   | 1018        | 100  | -3834       | x                | -79   |
| За рівнем ліквідності                       |             |       |             |      |             |                  |       |
| Високоліквідні оборотні активи              | 16          | 0,3   | 15          | 1,6  | -1          | +1,2             | -0,1  |
| Середньоліквідні оборотні активи            | 813         | 16,8  | 60          | 5,9  | -753        | -10,9            | -92,6 |
| Низьколіквідні оборотні активи              | 4023        | 82,9  | 943         | 92,6 | -3080       | +19,7            | -76,6 |
| Всього                                      | 4852        | 100   | 1018        | 100  | -3834       | x                | -79   |

Горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів показує, що загальна вартість оборотних активів зросла на 50371 тис грн в порівнянні з попереднім періодом, при цьому до позитивних тенденцій відноситься зростання Інших оборотних активів на 40420 тис.грн. Негативними тенденціями є зменшення виробничих запасів на 24766 тис.грн. та велика частка дебіторської заборгованості у структурі оборотних активів - 37,4%.

При цьому відбулось зростання Поточних біологічних активів на 6157 тис при Частка поточних біологічних активів в структурі оборотних активів представлена на рис 2.2. Це відбулось за рахунок зміни структури виробленої продукції.

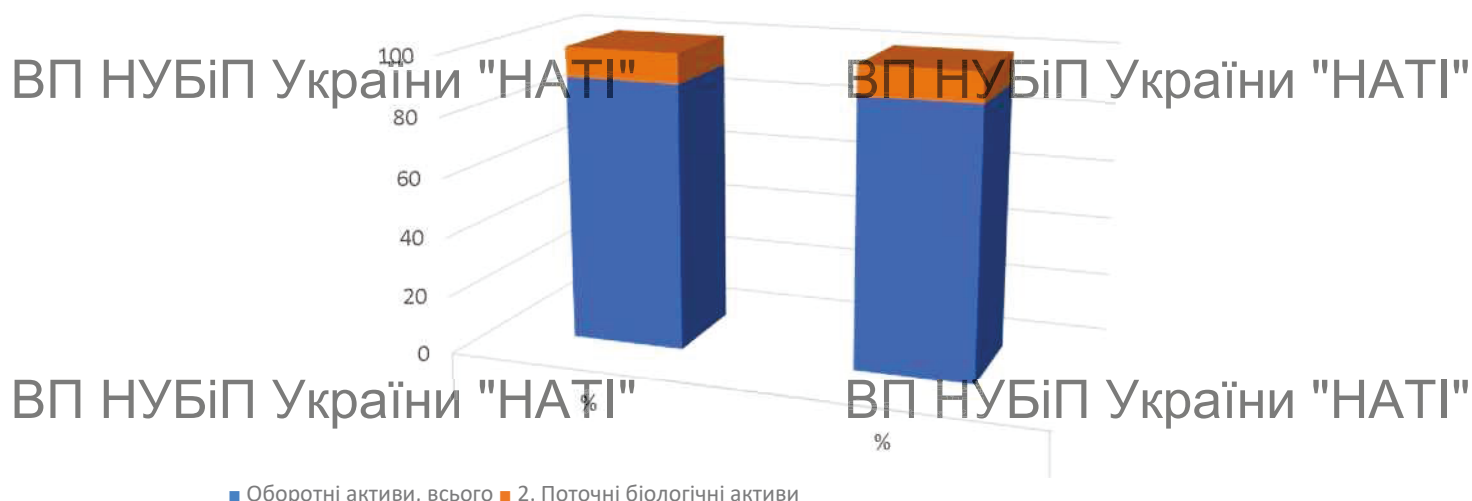
Таблиця 2.6

## Горизонтальний та вертикальний аналіз оборотних активів

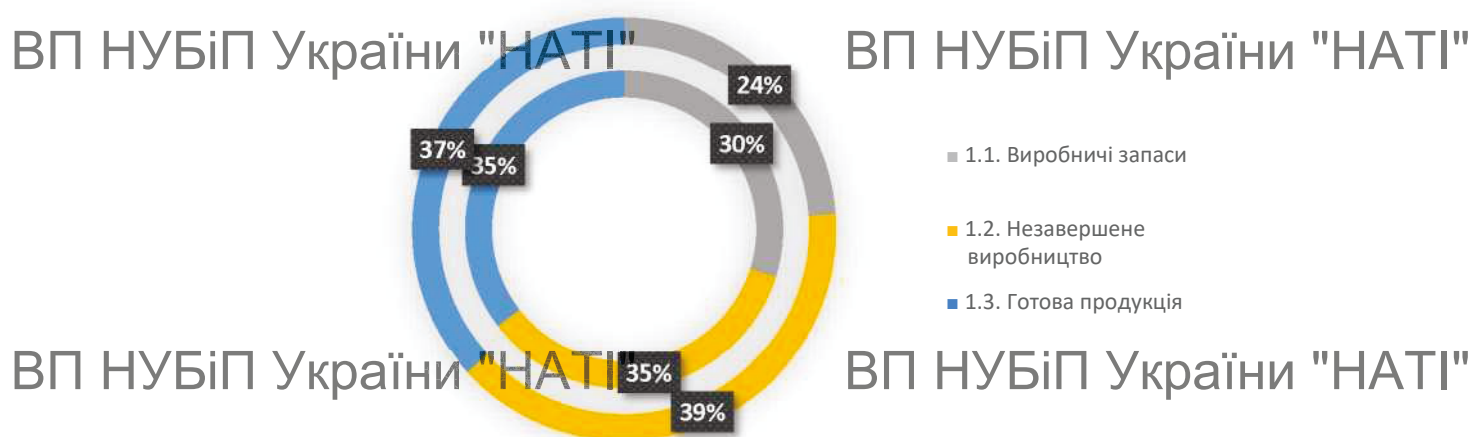
ТОВ «Плиско-Агро» за 2022-2023рр.

| Види оборотних активів        | 2022 р. |       | 2023 р. |       | Зміни (+;-) |             |
|-------------------------------|---------|-------|---------|-------|-------------|-------------|
|                               | грн     | %     | грн     | %     | грн         | частка в.п. |
| Оборотні активи, всього       | 1051964 | 100   | 1102335 | 100   | 50371       | -           |
| 1. Запаси                     | 382391  | 36,35 | 375189  | 34,04 | 7202        | -2,31       |
| 1.1. Виробничі запаси         | 114311  | 29,89 | 89545   | 23,87 | 24766       | -6,03       |
| 1.2. Незавершене виробництво  | 132769  | 34,72 | 147745  | 39,38 | 14976       | 4,66        |
| 1.3. Готова продукція         | 135310  | 35,39 | 137889  | 36,75 | 2579        | 1,37        |
| 2. Поточні біологічні активи  | 102855  | 9,78  | 109012  | 9,88  | 6157        | 0,11        |
| 4. Дебіторська заборгованість | 410904  | 39,06 | 412268  | 37,39 | 1364        | -1,67       |
| 6. Грошові кошти              | 151     | 0,01  | 96      | 0,01  | -55         | -0,01       |
| 7. Витрати майбутніх періодів | 343     | 0,03  | 287     | 0,03  | -56         | -0,01       |
| 8. Інші оборотні активи       | 113145  | 10,76 | 153565  | 13,93 | 40420       | 3,18        |

Аналіз динаміки зміни запасів, представлено на рис. 2.3 показує незначне загальне зменшення вартості запасів підприємства на 2,31 %, це відбулося під впливом зниження виробничих запасів на 6,03 %, що становить 24766 тис.грн. В цей же час дtroхи зросла частка незавершеного виробництва та готової продукції на 4,66 % та 1,37% відповідно. Така зміна відображає позитивні тенденції в системі управління запасами на ТОВ «Плиско-Агро».



**Рис.2.2. Динаміка змін частки поточних біологічних активів в структурі оборотних активів**



**Рис.2.3. Динаміка змін структури запасів за 2022-2023 рр.**

Для подальшого аналізу стану оборотних активів підприємства необхідно розрахувати основні коефіцієнти:

Коефіцієнт оборотності оборотних активів відображає величину чистої виручки від реалізації продукції в розрахунку на одну гривню оборотних активів та показує число оборотів оборотного капіталу і розраховується за формулою:

де Кооб - коефіцієнт оборотності оборотних активів;

ВР - виручка від реалізації продукції;

$$\text{Кооб} = \text{ВР} / \text{ОА}, \quad (3.1)$$

ОА - вартість оборотних активів.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

$$Коб_{18} = 1170364 / 1051964 = 1,112$$

$$Коб_{19} = 1051566 / 1102335 = 0,954$$

Зниження оборотності свідчить про менш ефективне використання оборотних активів, проте це зниження є незначним.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Для детальнішого аналізу оборотних активів проаналізуємо оборотність окремих статей оборотних активів.

Оборотність виробничих запасів у днях розраховується за формулою:

ВП НУБіП України "НАТІ"

$$Обвз = ВЗ * Д / Вр,$$

ВП НУБіП України "НАТІ" (2.2)

де Обвз - оборотність виробничих запасів у днях;

Д - кількість календарних днів у періоді;

ВЗ - вартість виробничих запасів, тис. грн.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

$$Обвз_{18} = 114311 * 365 / 1170364 = 35,65$$

$$Обвз_{19} = 89545 * 365 / 1051566 = 31,08$$

Зниження коефіцієнта оборотності виробничих запасів відображає зниження ефективності їх використання та свідчить про уповільнення оборотності запасів.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Оборотність готової продукції розраховують за формулою:

$$Обгп = ГП * Д / ВР$$

(2.3)

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

де ГП - вартість готової продукції, тис. грн.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

$$\text{Обг}_{\text{П}18} = 135310 * 365 / 1170364 = 11,01$$

$$\text{Обг}_{\text{П}19} = 137889 * 365 / 1051566 = 13,15$$

Зростання коефіцієнта оборотності виробничих запасів відображає підвищення ефективності реалізації продукції за звітний період та свідчить про прискорення оборотності готової продукції.

Таблиця 2.7

**Аналіз показниками оборотності активів ТОВ «Плиско-Агро»**

| Показник                                        | 2022 р. | 2023 р. | Відхилення (+;-) |          |
|-------------------------------------------------|---------|---------|------------------|----------|
|                                                 | грн     | грн     | абсолютне        | відносне |
| Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції | 1170364 | 1051566 | -118798          | 89,85    |
| Оборотні активи, всього                         | 1051964 | 1102335 | 50371            | 104,79   |
| Запаси                                          | 382391  | 375189  | -7202            | 98,12    |
| Виробничі запаси                                | 114311  | 89545   | -24766           | 78,33    |
| Незавершене виробництво                         | 132769  | 147745  | 14976            | 111,28   |
| Готова продукція                                | 135310  | 137889  | 2579             | 101,91   |
| Коефіцієнт оборотності оборотних активів        | 1,112   | 0,954   | -0,158           | 85,79    |
| Оборотність виробничих запасів                  | 35,65   | 31,08   | -4,57            | 87,18    |
| Оборотність готової продукції                   | 11,01   | 13,15   | 2,14             | 119,44   |

Аналіз підприємства за показниками оборотності активів показує як негативні, так і позитивні тенденції в діяльності ТОВ «Плиско-Агро» за досліджуваний період.

Дані таблиці 2.7 свідчать про зниження оборотності оборотних активів підприємства, що відбулось за рахунок зростання середньорічної вартості активів на 4,79 % та зниження чистої виручки від реалізації продукції на 10,15 %. Проте

це призвело до зростання оборотності готової продукції в 2023 році на 19,44%.

Таким чином це свідчить про погіршення управління оборотними активами на підприємстві.

## 2.2 Організаційно-методичні аспекти обліку поточних біологічних активів

Сільське господарство є особливою сферою, яке в процесі господарської діяльності поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовує ще й природні ресурси: земля та живі організми.

Організації та методика обліку наявності і руху таких активів достатньо складна, оскільки залежить від багатьох факторів, зокрема рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості тощо. Процес таких якісних і кількісних змін біологічних активів у П(С)БО 30 визначається як біологічні перетворення.

У 2003 році було введено в дію МСБО 41 «Сільське господарство», згідно якого визнання та облік біологічних активів як поточних, так і довготермінових розпочинається з моменту, коли підприємство отримує можливість контролювати даний актив або пов'язані з ним майбутні економічні вигоди та може чітко оцінити його собівартість або визначити справедливую вартість.

1 січня 2007 року в Україні було введено в дію НП(С)БО 30 «Біологічні активи», згідно з якими «тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи» [35]. Тобто біологічним активом в даному випадку може бути будь-яка тварина або рослина, яка вирощується на підприємстві.

В методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів визначено передік умов, згідно яких біологічний актив може бути визнаним активом, зокрема:

- підприємство отримало право власності на біологічний актив;
- підприємство має можливість здійснювати управління біологічним активом;

- є передумови, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від використання біологічного активу в сільськогосподарській діяльності;
- вартість такого активу можна чітко визначена [37].

Залежно від напрямку та строку використання біологічні активи відносять до необоротних активів (довгострокові та незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва) або до оборотних активів (поточні біологічні активи рослинництва і тваринництва) [45].

Інформація про оборотні поточні біологічні активи накопичується на дебеті активного рахунку 21 «Поточні біологічні активи» в розрізі субрахунків:

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».

Особливістю обліку біологічних активів рослинництва є те, що вони дають сільськогосподарську продукцію, яка є відокремленою від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило не продається і не купується. Наприклад плоді дерева, посіви зернових тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів не проводяться, а реалізуються їхні «перетворення». Тому їх обліковують окремо від сільськогосподарської продукції. А на практиці такі біологічні активи рослинництвау фінансовій звітності підприємства будуть оцінюватися та обліковуватись за первісною вартістю.

За дебетом рахунку 21 відображають надходження поточних біологічних активів:

- оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо,
- оприбуткування приплоду молодняку ВРХ,
- приріст живої маси молодняку тварин і т.д.

За кредитом - вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

Основними завданнями обліку поточних біологічних активів рослинництва

у сільськогосподарських підприємствах є:

- формування оперативних даних про стан сільськогосподарських культур за окремими видами;
- достовірне та своєчасне документальне оформлення господарських операцій з біологічними активами;
- постійний контроль за вирощуванням та збереженням рослин та сільгосппродукції;
- забезпечення вибору правильного методу визначення вартості активів при здійсненні операцій надходження та вибуття;
- систематизація інформації про оцінку поточних біологічних активів за методом справедливої вартості;
- можливість використання різних підходів щодо визначення сутності біологічних ресурсів у цілому;
- проведення групування поточних БА відповідно до обраної класифікації суб'єктом господарювання;
- документальне оформлення фінансових результатів від операцій з біологічними активами для ефективного управління господарською діяльністю;
- проведення аналізу функціонування підприємства та розроблення управлінських рішень з використання біологічних активів;
- здійснення оцінки проведення господарських операцій з біологічними активами та визначення можливих шляхів підвищення їх ефективності;
- унеможливлення зловживань при проведенні операцій з активами та недостовірного відображення у документах.

Правильне і ефективне виконання завдань обліку поточних біологічних активів забезпечується їх правильною оцінкою (таб. 2.1.).

Таблиця 2.1

**Критерії оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за  
НП(С)БО та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку**

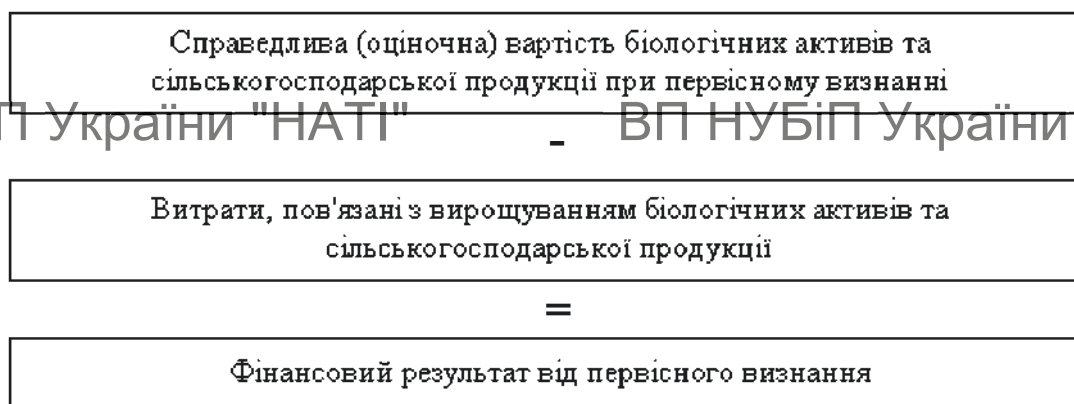
**біологічних активів**

| Критерій                                                                                                           | Порядок визнання та оцінки в обліку                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Оцінка довгострокових та поточних біологічних активів при первісному визнанні</b>                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Придбання за грошові кошти                                                                                         | За первісною вартістю, 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 яком}' вони придатні для використання у запланованих цілях. |
| Безоплатне отримання                                                                                               | По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у яком}' 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 яком}' 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}.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Оцінка додаткових біологічних активів                                                                              | За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продаж}.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>Оцінка сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів при первісному визнанні</b>             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Сільськогосподарська продукція додаткові біологічні активи у т. ч.:                                                | За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Виходячи з пін 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, дія якого визначається справедливою вартістю.                                                                                                                                                                                                                                                    |

Продовження таблиці 2.1

|                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сільськогосподарська продукція, 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 <sup>7</sup> . |
| Некондиційна сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи (за відсутності активного) | Виходячи з ринкових пін на подібну кондвдійну 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                                                  | Не визнаються активом. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу <sup>7</sup> інших операційних витрат.                                                                            |

Формування фінансового результату від визнання первісної оцінки вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється на основі наступного алгоритму (рис. 2.1).



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

Ще одна проблема обліку поточних біологічних активів полягає в тому, що згідно з діючими Методичні рекомендації з обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, облік прямих витрат на виробництво обліковується на рахунку 23 «Виробництво» за аналітичними рахунками по кожному виду продукції, а облік накладних витрат - на окремих

рахунках із їх розподілом на кожний вид продукції в кінці року. На рис. 2.2 наведено порівняння застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат та Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів з оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції [10].

| 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 |
| Відображення витрат від первісного визнання  |                                                     |        |                                                 | 940                                                              | 23     | Від'ємна різниця між справедливою вартістю та фактичними витратами  |

**Рис. 2.2. Порядок оцінки та оприбуткування в обліку додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції за різними підходами**

Отже, при закритті рахунків обліку накладних витрат у кінці року дебеті рахунку 23 будуть сформовані не повні витрати на вирощування, на момент оприбуткування даної продукції або біологічних активів, що спотворить відображення доходів чи витрат від первісної оцінки їх вартості. Тому одночасне застосування Методичних рекомендацій з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та П(С)БО 30, негативно вплине на достовірність даних фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Для вирішення даної проблеми необхідно розробити Методичних рекомендацій з обліку прямих та накладних витрат у сільському господарстві.

Таким чином, прийняття в Україні Національних стандартів бухгалтерського обліку з урахуванням положень МСБО дозволяє принаймні поверхнево адаптувати облік біологічних активів до міжнародних принципів та правил. Проте, в подальшому розв'язання проблеми повної адаптації та співставлення національної та міжнародної систем обліку потребує значно радикальніших кроків у зміні існуючої облікової практики.

### 2.3 Первинний та аналітичний облік поточних біологічних активів

Оскільки основою для правильної організації системи обліку поточних біологічних активів, та аналізу ефективності їх використання є правильна оцінка.

На ТОВ «Плиско-Агро» інформація про такі біологічні активи відображається в балансі за умови виконання встановлених у обліковій політиці вимог. При первісному визнанні вони оцінюються за плановою собівартістю (справедлива вартість), за мінусом очікуваних витрати на місці продажу. При отриманні активів внаслідок придбання в їх вартість включаються всі витрати пов'язані з цими операціями. Організація первинного обліку передбачає правильне і своєчасне документальне оформлення всіх господарських операцій.

Документальне оформлення первинних документів ТОВ «Плиско-Агро» в першу чергу залежить від галузі (рослинництво чи тваринництво) та від виду біологічного активу. До складу поточних біологічних активів товариства відносять: тварини на відгодівлі та види рослин (пшениця, соя, соняшник, ріпак), а також здійснюється облік сільськогосподарської продукції. Ці біологічні активи використовуються у виробництві менше 12 місяців, або менше одного операційного циклу (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Аналіз наявності поточних біологічних активів ТОВ «Плиско-Агро» за 2021-2022 рр.

| Показники | Роки |      | Темп росту |
|-----------|------|------|------------|
|           | 2018 | 2019 |            |

|                                                                             |        |        |        |
|-----------------------------------------------------------------------------|--------|--------|--------|
| Поточні біологічні активи:                                                  | 102855 | 109012 | 105,99 |
| Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи рослинництва: | 592040 | 375534 | 63,43  |
| - зернові і зернобобові                                                     | 279245 | 298853 | 107,02 |
| - соняшник                                                                  | 83780  | 11923  | 14,23  |
| - ріпак                                                                     | 227905 | 64758  | 28,41  |
| - цукрові буряки                                                            | 1110   | -      | -      |

З наведених даних випливає, що за період 2018-2019 рр. господарство збільшило обсяги поточних біологічних активів на 105,99 в.п. Загальні обсяги сільськогосподарської продукції рослинництва знизились до 63,43 в.п., за рахунок скорочення виробництва соняшнику до 14,23 в.п. та ріпака до 28,41 в.п., в цей же час зросло виробництво зернових та зернобобових на 107,02 в.п.

На основі первинних документів відбувається фіксація операцій з обліку надходження, переміщення та вибуття поточних біологічних активів. З цією метою ТОВ «Плиско-Агро» використовує типові форми первинного обліку біологічних активів, які визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

Розглянемо більш детально основні документи, які формуються для відображення господарських операцій з поточними біологічними активами рослинництва на досліджуваному підприємстві:

- Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання балансу на основі Акту на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінка яких проводиться за справедливою вартістю. В даному документі зазначається назва об'єкту обліку вид рослин, площа в гектарах, оцінка якості посіву, розрахункова прогнозована врожайність та справедлива ринкова вартість поточного біологічного активу рослинництва. Даний Акт підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером, який перевіряє правильність заповнення. Акт також підписують члени експертної комісії і затверджується керівником. Для визначення

справедливої вартості використовується метод аналогів (інформація про ціни з активного ринку).

- Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва проводиться операція списання вартості поточних біологічних активів рослинництва на момент збирання врожаю, вартість активів оцінюються за справедливою вартістю.

- Списання біологічних активів оформлюється Актом на вибуття поточних біологічних активів в день вибуття та складають Обліковий лист вибуття у двох примірниках, підписує документ керівник структурного підрозділу, головний агроном, та економіст. Дані про одержану на склад продукцію завіряє комірник, що прийняв цю продукцію.

Операція біологічних перетворень відбувається шляхом складання Акту на переведення із, групи в групу в межах поточних біологічних активів, відповідальний за оформлення акту головний агроном, а достовірність операції підтверджує підписом матеріально-відповідальна особа.

Організація обліку поточних біологічних активів тваринництва на фермах включає комплекс заходів, спрямованих на накопичення, групування, систематизацію та аналіз узагальненої інформації про господарські операції з надходження, руху та вибуття таких активів у процесі господарської діяльності з метою приймати адекватні та своєчасні управлінські рішення.

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, а відповідно і структуру бухгалтерського обліку. Сучасне біологічне майно тваринництва належить до таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства. Оборотні активи тваринництва утворюють особливу групу оборотних активів. З економічної точки зору розведення та відгодівля тварин, як частина поточних біологічних активів, є незавершеною продукцією тваринництва, оскільки вони постійно змінюють свою вагу та цінність шляхом біологічних перетворень.

Ці зміни стосуються витрат на утримання та годівлю тварин до терміну реалізації, забою та переведення в основне стадо. До складу молодняку, птиці та тварин на відгодівлі входить худоба власного господарства та закупівель в інших

суб'єктів господарювання: молодняк усіх видів з моменту набору приплоду до переведення на основне поголів'я або вибуття, тварин на відгодівлі. Сюди ж відносяться телиці і свиноматки контрольовані, піддослідні тварини, а в спеціалізованих господарствах, де вирощуються тварини основного стада, також корови-первістки від отелення до реалізації, бджолині сім'ї.

Вирощування молодняку та відгодівля призводить до зміни стада тварин.

Поголів'я тварин збільшується за рахунок отримання приплоду у власному господарстві, купівлі худоби в інших господарствах та у громадян. Вибракована від основного стада худоба надходить у групу відгодівлі. Тварини ростуть, переходять з однієї вікової групи в іншу, збільшується жива маса і відповідно цінність. Значна частина тварин залишає господарство через реалізацію м'ясопереробникам, іншим підприємствам та громадянам; частина переводиться в основне стадо; частину забивають на м'ясо, бувають випадки загибелі тварин, вимушеного забою, недостач, крадіжок тощо. Всі ці процеси повинні бути відображені в обліку.

Для відображення інформації про поточні біологічні активи тваринництва використовуються субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за собівартістю» рахунка 21 «Поточні біологічні активи» [8]. За дебетом вказаних субрахунків відображається надходження поточних біологічних активів тваринництва, за кредитом - вибуття внаслідок реалізації, перерахування до складу довгострокових біологічних активів тваринництва тощо.

Основними джерелами формування поточних біологічних активів тваринництва для підприємства є:

- купівля за плату;
- безкоштовне отримання;
- внесок до статутного капіталу;
- обмін на подібні та неподібні біологічні активи;
- розведення на фермі.

Біологічні тваринницькі активи, придбані у фермерських господарствах,

капіталізуються за собівартістю. Порядок визначення початкової вартості регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [13] і базується на шляхах надходження тварин.

Усі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою поточних тваринницьких біологічних активів підприємства, включаються до вартості придбаних тварин.

Якщо поточні біологічні активи тваринництва доставляються власним транспортом, то витрати наприкінці місяця розподіляються між закупленими групами тварин.

Підставами для списання поточних біологічних активів тваринництва з балансу підприємства внаслідок вибуття є:

- реалізація;
- безоплатна передача або передача до статутних капіталів інших сільськогосподарських підприємств;
- переведення до складу довгострокових біологічних активів тваринництва;
- падіж;
- забій на фермі.

При вилученні з тваринництва поточні біологічні активи оцінюються за живою масою (приростом) та плановими витратами, які коригуються на фактичні витрати на кінець року.

Порядок відображення надходження поточних біологічних активів тваринництва на рахунках бухгалтерського обліку у ТОВ «Плиско-Агро» відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку надходження поточних біологічних активів тваринництва у ТОВ «Плиско-Агро»

| № з/п | Зміст господарської операції               | Первинні документи | Кореспонденція рахунків |        |
|-------|--------------------------------------------|--------------------|-------------------------|--------|
|       |                                            |                    | дебет                   | кредит |
| 1     | 2                                          | 3                  | 4                       | 5      |
| 1     | Отримано ПБАТ від постачальника            | Накладна           | 213                     | 631    |
| 2     | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | Податкова накладна | 641                     | 631    |

|    |                                                                                         |                     |     |     |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|-----|-----|
| 3  | Оприбутковано безоплатно отримані ПБАТ                                                  | Накладна            | 212 | 718 |
| 4  | Оприбутковано ПБАТ отриманий як внесок до статутного капіталу                           | Накладна            | 212 | 46  |
| 5  | Передано ПБАТ подібний в обмін на об'єкт                                                | Накладна            | 361 | 211 |
| 6  | Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ                                         | Податкова накладна  | 361 | 641 |
| 7  | Отримано ПБАТ в обмін на подібний об'єкт                                                | Накладна            | 213 | 631 |
| 8  | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ                                              | Податкова накладна  | 641 | 631 |
| 9  | Проведено взаємозалік заборгованостей                                                   | Довідка бухгалтерії | 631 | 361 |
| 10 | Передано сільськогосподарську продукцію власного виробництва в обмін на ПБАТ            | Накладна            | 361 | 701 |
| 11 | Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ                                         | Податкова накладна  | 701 | 641 |
| 12 | Відображено собівартість переданої сільськогосподарської продукції власного виробництва | Накладна            | 901 | 27  |

Кінець таблиці 2.3

| 1  | 2                                                                                                                                          | 3                                                                                                                                                                             | 4   | 5   |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 13 | Отримано ПБАТ в обмін на неподібний об'єкт                                                                                                 | Накладна                                                                                                                                                                      | 213 | 631 |
| 14 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ                                                                                                 | Податкова накладна                                                                                                                                                            | 641 | 631 |
| 15 | Проведено взаємозалік заборгованостей                                                                                                      | Довідка бухгалтерії                                                                                                                                                           | 631 | 361 |
| 16 | Визначено результати від обмінних операцій                                                                                                 | Виписка банку                                                                                                                                                                 |     |     |
|    | - збільшення суми грошових коштів за результатами обміну                                                                                   |                                                                                                                                                                               | 311 | 361 |
|    | - зменшення суми грошових коштів за результатами обміну                                                                                    |                                                                                                                                                                               | 631 | 311 |
| 17 | Оприбутковано приплід тварин                                                                                                               | Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3);<br>Звіт про процеси інкубації (ф. № ПБАСГ-4);<br>Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7) | 212 | 232 |
| 18 | Визнана різниця між справедливою вартістю поточних біологічних активів тваринництва та витратами, понесеними на їх біологічне перетворення | Розрахунок бухгалтерії                                                                                                                                                        |     |     |
|    | - дохід від первісного визнання                                                                                                            |                                                                                                                                                                               | 231 | 710 |
|    | - витрати від первісного визнання                                                                                                          |                                                                                                                                                                               | 940 | 231 |
| 19 | Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за справедливою вартістю                                                                    | Акт на списання ДБАТ (вибраковка тварин) (ф. № ДБАСГ-4)                                                                                                                       | 212 | 163 |
|    | Вибракувано з основного стада тварини, оцінені за первісною вартістю                                                                       |                                                                                                                                                                               | 213 | 164 |
| 20 | Отримано поточний біологічний актив тваринництва, який виявлено при інвентаризації                                                         | Акт інвентаризації                                                                                                                                                            | 212 | 719 |

Основною продукцією, отриманою при вирощуванні молодняка та відгодівлі тварин, є:

- а) приріст живої маси тварин за звітний період (особливість цієї продукції полягає в тому, що її неможливо відокремити від живого біологічного активу; тому приріст живої маси додається до маси біологічного активу, а його вартість збільшує вартість біологічного активу);

б) жива маса тварин (це вага реалізованих, забитих у підприємстві, переведених до інших груп і залишених на кінець звітного періоду тварин).

Для документального оформлення приросту тварин за звітний період застосовують дві спеціалізовані форми первинних документів, а саме Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10) і Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11).

Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10) застосовується для визначення фактичної живої маси тварин шляхом зважування.

Приріст живої маси тварин можна визначити за допомогою формули (1.1):

$$Пм = Мкр + Мв + Мз + Мп - Мн - Мт - Мпр, \quad (1.1)$$

де Пм - приріст живої маси; Мкр - маса поголів'я на кінець року; Мв - маса поголів'я, яке вибуло у звітному періоді; Мз - маса поголів'я, яке загинуло; Мп - маса поголів'я, що переведено в інші групи; Мн - маса поголів'я, яке надійшло за звітний період; Мт - маса приплоду; Мпр - маса поголів'я на початок року.

Кореспонденції з обліку вибуття поточних біологічних активів відображено в табл. 2.4.

**Таблиця 2.4**

**Кореспонденція рахунків з обліку вибуття поточних біологічних активів тваринництва у ТОВ «Плиско-Агро»**

| № з/п | Зміст господарської операції                                                      | Первинні документи                                                        | Кореспонденція рахунків |        |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------|
|       |                                                                                   |                                                                           | дебет                   | кредит |
| 1     | 2                                                                                 | 3                                                                         | 4                       | 5      |
| 1     | Відображено дохід від продажу поточних біологічних активів тваринництва           | ГТН на перевезення тварин (ф. № ТНСГ-5), Приймальна квитанція (ф. № ПК-1) | 361                     | 701    |
| 2     | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ                                           | Податкова накладна                                                        | 701                     | 641    |
| 3     | Списано собівартість реалізованих ПБАТ, що обліковуються за справедливою вартістю | Довідка бухгалтерії                                                       | 901                     | 212    |

Кінець таблиці 2.4

| 1  | 2                                                                                                          | 3                                                                                                                | 4   | 5   |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 4  | Безоплатно передано ПБАТ                                                                                   | Накладна                                                                                                         | 949 | 212 |
| 5  | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ при безоплатній передачі активів                                   | Податкова накладна                                                                                               | 949 | 641 |
| 6  | Передано ПБАТ (що обліковуються за справедливою вартістю) до статутного капіталу іншого підприємства       | Накладна                                                                                                         | 143 | 701 |
| 7  | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ                                                                    | Податкова накладна                                                                                               | 701 | 641 |
| 8  | Списано собівартість переданих ПБАТ, що дорівнює справедливій вартості                                     | Довідка бухгалтерії                                                                                              | 901 | 212 |
| 9  | Переведено молодняк тварин до складу довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю           | Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2) | 155 | 212 |
| 10 | Оприбутковано тварин в основне стадо                                                                       | Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин) (ф. № ДБАСГ-2) | 163 | 155 |
| 11 | Відображено справедливу вартість ПБАТ, знятих з відгодівлі для забою в підприємстві                        | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)               | 233 | 212 |
| 12 | Списано падіж тварин зі складу ПБАТ (що обліковуються за справедливою вартістю) у межах технологічних норм | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)               | 232 | 212 |
| 13 | Оприбутковано шкури загиблих тварин                                                                        | Накладна                                                                                                         | 27  | 232 |
| 14 | Списано падіж тварин понад технологічні норми                                                              | Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6)               | 947 | 212 |
| 15 | Виявлено, в результаті інвентаризації, недостачі та втрати ПБА                                             | Акт інвентаризації                                                                                               | 947 | 212 |

Послідовність здійснення записів від первинних документів до

бухгалтерської звітності представлено на рис. 2.1.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Плиско-Агро» для оприбуткування надходжень та вибуття оборотних біологічних активів тваринництва використовує узагальнюючий рахунок 21 «Оборотні біологічні активи» з відкриттям субрахунку 211-2 «Молодняк тварин на вирощуванні».

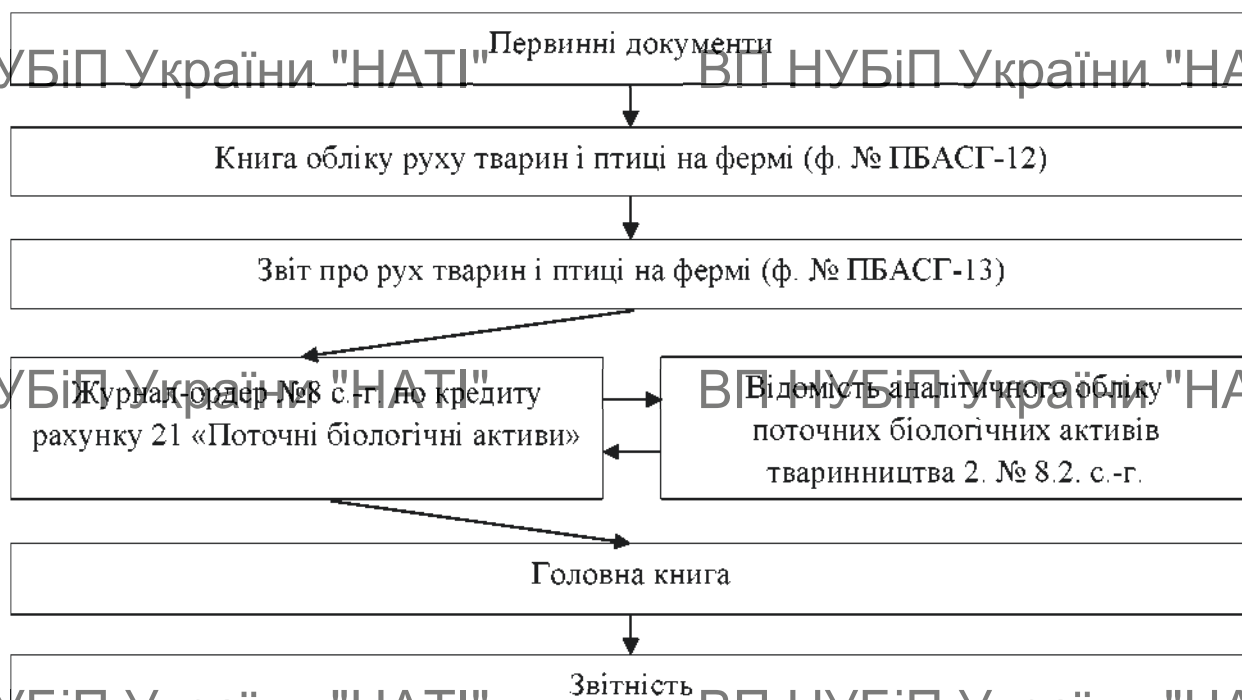


Рисунок 2.1 - Схема запису в реєстрах з обліку поточних біологічних активів тваринництва

У ТОВ «Плиско-Агро», приплід тварин обліковується в день їх надходження на підставі Акта оприбуткування приплоду тварин (ф. №95).

Приріст живої маси тварин записують у відомості зважування тварин (ф. №98) та розрахунки для визначення приросту (ф. № 98а). Також складають Акти на перевезення тварин до відповідних ділянок.

Синтетичний облік собівартості та виробництва продукції тваринництва ведеться на рахунку 232 «Тваринництво», за дебетом якого обліковується вартість утримання тварин, за кредитом - виробництво продукції за кошторисом протягом року на запланований час собівартості. У кінці року після складання звітної калькуляції планові витрати на виробництво продукції тваринництва уточнюються до фактичних. На кінець року на рахунку 232 «Тваринництво» зазначається вартість незавершеного виробництва по кожній галузі

тваринництва.

Собівартість тваринництва та птахівництва складається з наступних статей: витрати на оплату праці; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт основних засобів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальні витрати.

У статті «Витрати на оплату праці» відображається оплата праці працівників, зайнятих безпосередньо в технологічному процесі виробництва (догляд за тваринами).

У статті «Корми» відображаються витрати на корми власного виробництва та покупні, які витрачаються на годівлю тварин. Корми власного виробництва звітного року списуються у звітному році за плановою собівартістю, яка коригується на фактичну собівартість на кінець року шляхом списання різниці (економії, додаткових витрат) на рахунок 232 «Тваринництво».

Корми власного виробництва минулих років списують за кошторисом, який вони мали на початок звітного року, а покупні - за вартістю придбання.

Витрати на приготування кормів у відгодівельних пунктах і кормокухнях списуються безпосередньо на відповідні види тварин і груп тварин або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів.

У статті «Роботи та послуги» відображається вартість послуг власних та орендованих автомобілів, тракторів і вантажівок з перевезення кормів, підстилки та інших матеріалів від місць постійного зберігання до ферм, комбикормових заводів (кормокухонь). Сюди також входять витрати на послуги електроенергії, тепла та газу, придбаних на стороні та власного виробництва.

До статті «Витрати на ремонт основних засобів» включаються витрати на поточний ремонт основних засобів, інших матеріальних цінностей основних засобів, які служать для збереження певного виду або групи тварин.

У статтю «Інші витрати на утримання основних засобів» включаються амортизація та витрати на утримання стійл, в яких утримується декілька видів тварин (розподіл за займаною площею).

Стаття «Інші витрати» показує витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, що не входять до жодної з вищезазначених статей.

До статті «Непродуктивні витрати» відносяться збитки від загибелі молодняку та старої худоби на відгодівлі, птиці, тварин, кролів, а також бджолиних сімей, крім збитків, які виникли внаслідок стихійного лиха, суми, що підлягають відшкодуванню винних, а також вартість отриманої сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

За статтею «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермерські та загальновиробничі витрати, зокрема: витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування та поточний ремонт довгострокових активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці; витрати на утримання польових ферм; інші витрати, пов'язані з утриманням та утриманням худоби. Загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються між окремими видами (групами) тварин у відношенні до загальних витрат (без вартості кормів).

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «Еко Агроінвест» наведена в табл. 2.5.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Плиско-Агро» для обліку витрат і визначення собівартості продукції використовує рахунки:

- 232 «Тваринництво»;
- 901 «Собівартість реалізації»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 947 «Інші витрати операційної діяльності».

**Таблиця 2.5**

**Кореспонденція з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва у ТОВ «Плиско-Агро»**

| № п/п | Зміст господарської операції       | Дебет | Кредит | Сума, грн |
|-------|------------------------------------|-------|--------|-----------|
| 1.    | Списано корми (власні і куплені)   | 232   | 27,208 |           |
| 2.    | Списано ліки, підстилку для тварин | 232   | 20     | 8000      |

|     |                                                                           |            |       |      |
|-----|---------------------------------------------------------------------------|------------|-------|------|
| 3.  | Вартість спецодягу і спецвзуття                                           | 232        | 22    |      |
| 4.  | Нараховано страхові платежі зі страхування тварин                         | 232        | 655   |      |
| 5.  | Списані витрати майбутніх періодів                                        | 232        | 39    |      |
| 6.  | Оприбутковано приплив за плановою собівартістю на протязі року            | 211        | 232   | 1250 |
| 7.  | Оприбутковано вартість побічної продукції                                 | 208,27.231 | 232   | 1340 |
| 8.  | Списано загальновиробничі витрати по тваринництву                         | 232        | 91    |      |
| 9.  | Списано вартість харчових відходів їдальні                                | 232        | 235/2 |      |
| 10. | Списано витрати майбутніх періодів на витрати тваринництва                | 232        | 39    |      |
| 11. | Списано на витрати послуги сторонніх організацій щодо штучного осіменіння | 232        | 63    |      |
| 12. | Нараховано заробітну плату працівникам тваринництва                       | 232        | 66    |      |
| 13. | Нараховано премію                                                         | 232        | 66    |      |
| 14. | Відображено відрахування в резерв відпусток та надбавки за стаж роботи    | 232        | 47    |      |
| 15. | Оприбутковано гній, внесений в ґрунт                                      | 231        | 232   |      |

Таким чином, в товаристві використовують типові форми первинних документів і аналітичних звітів, що забезпечує достовірність та своєчасність відображення в обліку зміни даних про наявні поточні біологічних активів.

#### 2.4 Синтетичний облік поточних біологічних активів

Питання формування облікової політики та організації системи бухгалтерського обліку на ТОВ «Плиско-Агро» належать до компетенції головного бухгалтера та керівництва у відповідності до діючого законодавства та статуту товариства. Узагальнюючі показники біологічних активів на підприємстві необхідні для формування управлінської інформації шляхом ведення синтетичного обліку.

Об'єктом обліку поточних біологічних активів рослинництва на ТОВ «Плиско-Агро» є окремі види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні, овочеві тощо). Усі витрати сільгосппідприємства на вирощування поточних БА рослинництва, що включають вартість насіння, зарплата з нарахуваннями працівників, витрати на обробіток ґрунтів, добрива тощо протягом звітного періоду накопичують за Дт рахунка 23 «Виробництво». Потім на дату балансу згідно із п. 10 П(С)БО 30 їх оприбуткувати на субрахунок

211 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю» за справедливою вартістю, за мінусом очікуваних в місці продажу витрати, при цьому формується проводка Дт 211 - Кт 23 та оформляють Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1). Якщо справедлива вартість вища за витрати на вирощування, то формується дохід в сумі цього перевищення (Дт 23 - Кт 710); якщо ж навпаки менша за витрати, підприємство оформляє витрати в сумі такої різниці та оформляється бухгалтерською проводкою Дт 940 - Кт 23.

Важливою датою в обліку біологічних активів рослинництва є момент початку збору врожаю. На цю дату вартість поточних біологічних активів рослинництва списується на витрати виробництва (Дт 23 - Кт 211), що оформляється Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (ф. ПБАСГ-2). Якщо справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо то згідно з п. 11 П(С)БО 30 всі фактично здійснені сільгоспприємством витрати з вирощування відображаються як незавершене виробництво на рахунок 23, тобто без використання субрахунку 211. Закриється рахунок 23 у період надходження сільгосппродукції бухгалтерською проводкою Дт 27 - Кт 23.

Облік поточних біологічних активів ТОВ «Плиско-Агро» ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» - на якому обліковують та узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів. За дебетом - відображають надходження (оприбуткування зернових та інших культур, тощо, або реалізації поточних біологічних активів; за кредитом - вибуття поточних біологічних активів (передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо).

Рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» використовують для ведення обліку наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за первісною вартістю. При цьому аналітичний облік ведеться за видами культур (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Відображення в синтетичному обліку надходження поточних біологічних

активів відображено у таблиці 2.3.

ВП НУБІП України "НАТІ" Таблиця 2.3  
ВП НУБІП України "НАТІ"

**Відображення в обліку надходження поточних біологічних активів**

| № з п | Зміст господарської операції                                                                                | Кореспондуючі рахунки |        |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------|
|       |                                                                                                             | Дебет                 | Кредит |
| 1     | Отримано від засновника господарства внесок до статутного капіталу молодняк тварин за справедливою вартістю | 212                   | 46     |
| 2     | Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи                                                 | 212                   | 718    |
| 3     | Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів                           | 155                   | 212    |
|       |                                                                                                             | 163                   | 155    |
| 4     | Придбання поточних біологічних активів                                                                      |                       |        |
|       | - отримано від постачальників за вартістю без ПДВ                                                           | 212                   | 631    |
|       | - на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією                                                            | 641                   | 631    |
| 5     | Перераховано кошти постачальнику                                                                            | 631                   | 311    |

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

При надходженні поточних біологічних активів тваринництва в товаристві формуються операції придбання за плату або самостійне вирощування в результаті біологічних перетворень. Якщо реалізація сільськогосподарської продукції на дату балансу не було здійснено, тоді її переоцінюють відповідно до ринкової ціни. Продукцію рослинництва та додаткові біологічні активи, які безпосередньо не беруть участі в сільськогосподарській діяльності (продаж, внутрішня переробка тощо оцінюють та відображають у балансі за меншою вартістю з первісної або чистої вартості реалізації.

Сільськогосподарська продукція, що надійшла в ТОВ «Плиско-Агро» обліковується на Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а за кредитом фіксується її вибуття через операції продажу чи власного використання. При цьому аналітичний облік ведуть у розрізі видів сільськогосподарської продукції.

Списання поточних біологічних активів здійснюється за допомогою операцій продажу, списання внаслідок ліквідації або нестачі тощо (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Відображення в обліку вибуття біологічних активів**

| з/ п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки |
|------|------------------------------|-----------------------|
|------|------------------------------|-----------------------|

|   |                                                                                                                  | Дебет | Кредит |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|--------|
| 1 | Списано собівартість реалізованих додаткових біологічних активів:                                                |       |        |
|   | рослинництва                                                                                                     | 901   | 27     |
|   | тваринництва                                                                                                     | 901   | 212    |
| 2 | Включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття:                                                       |       |        |
|   | - оцінені за справедливою вартістю                                                                               | 286   | 164    |
|   |                                                                                                                  | 134   | 164    |
|   | - оцінені за первісною вартістю: сума зносу                                                                      |       |        |
|   | - сума перевищення залишкової вартості об'єкта довгострокових біологічних активів над його справедливою вартістю | 949   | 164    |
|   | -залишкова вартість                                                                                              | 286   | 164    |
| 3 | Реалізація довгострокових біологічних активів з групи вибуття:                                                   |       |        |
|   | - визнання доходів                                                                                               | 361   | 712    |
|   | - сума податкового зобов'язання з ПДВ                                                                            | 712   | 641    |
|   | - собівартість групи вибуття                                                                                     | 943   | 286    |
| 4 | Ліквідовано довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю                                       |       |        |
|   | - на суму зносу                                                                                                  | 134   | 164    |
|   | - на суму залишкової вартості                                                                                    | 976   | 164    |

Ведення синтетичного обліку на ТОВ «Плиско-Агро» здійснюється з допомогою журнал-ордеру № 8 с.г. та відомостей 8.1 і 8.2, де облік ведеться в розрізі видів і груп активів, відображення даних формується на підставі звітів про рух біологічних активів нарастаючим підсумком з початку року. Дані цієї інформація щомісяця переноситься у Головну книгу.

Перевірка достовірності облікових даних щодо поточних біологічних активів в товаристві здійснюється шляхом проведення інвентаризації, що дозволяє виявити відхилення облікових та фактичних даних. Інвентаризація біологічних активів проводиться перед складанням річної фінансової звітності протягом трьох місяців до дати балансу. Біологічні активи тваринництва підлягають інвентаризації один раз на квартал та перед складанням річної звітності, а при інвентаризації поточних біологічних активів рослинництва перевіряються кількісні показники (засіяні площі та ін.) за кожним видом об'єкту обліку. При проведенні інвентаризації також аналізують частину незавершеного виробництва, визначають обсяги фактичних понесених витрат підприємством у рослинництві (понесені витрати урожаю майбутніх періодів). Результати проведення інвентаризації оформлюються Актом інвентаризації та

відображається на рахунках бухгалтерського обліку як показано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

### Відображення в обліку недостачі та втрати поточних біологічних активів

| № п п | Зміст операції                                                                                        | Кореспондуючі рахунки |        |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------|
|       |                                                                                                       | Дебет                 | Кредит |
| 1     | Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати біологічних активів, оцінені за справедливою вартістю | 947                   | 212    |
| 2     | Відображено недостачу' на позабалансовому' субрахунку                                                 | 072                   | -      |
| 3     | При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню                         | 375                   | 716    |
| 4     | Нараховано суму' податкового зобов'язання з ПДВ                                                       | 716                   | 641    |
| 5     | Відшкодовано винною особою суму' недостачі                                                            | 301                   | 375    |
| 6     | Списано із позабалансового субрахунку недостачу                                                       | -                     | 072    |

В кінці звітного періоду інформація про поточні біологічні активи переноситься у форми фінансової звітності

У балансі підприємства (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1) відображається:

- вартість поточних біологічних активів тваринництва за справедливою або первісною вартістю,
- вартість поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю,
- вартість незвершеного виробництва шляхом накопичення понесених витрат, вартість нереалізованої готової сільськогосподарської продукції.

Додаткову розширену інформацію про біологічні активи вказують у

Примітках до річної фінансової звітності (ф. 5):

- у розділ XIV «Біологічні активи» вказують дані у розрізі груп біологічних активів за такими показниками: залишок на початок, оборот за рік та залишок на кінець року;

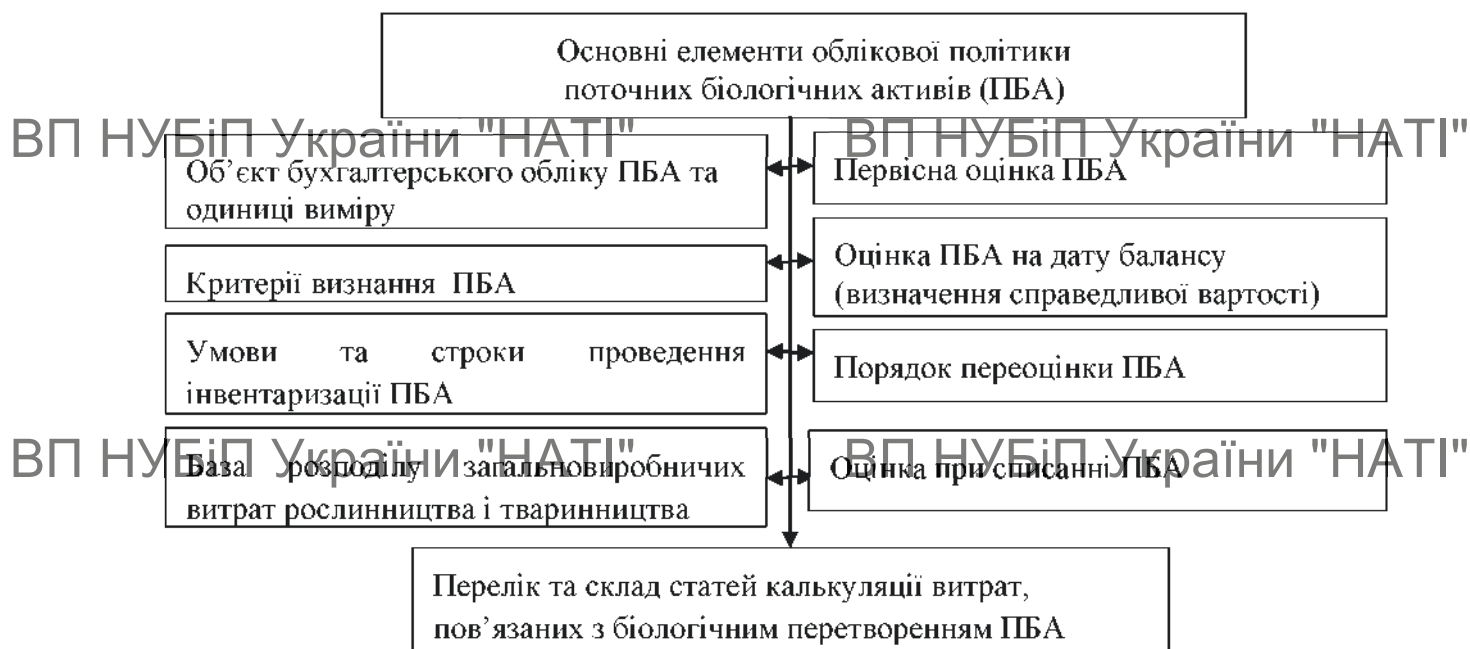
- розділ XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів» призначений для відображення інформації у розрізі продукції та додаткових біологічних активів рослинництва і тваринництва за показниками вартість первісного визнання, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, виручка від реалізації, собівартість реалізації та фінансовий результат на кінець періоду.

У звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2) в статтю «Інші операційні доходи» включають дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, отриманих від сільськогосподарської діяльності.

Чітко сформована облікова політика ТОВ «Плиско-Агро» забезпечує ефективність управління підприємством, оскільки в ній визначається алгоритм функціонування системи обліку, необхідні вхідні та вихідні інформаційні потоки, перелік аналітичних функцій, механізми та засоби реагування на внутрішні та зовнішні зміни. Саме через чітко структуровану облікову політику можна підвищити конкурентний рівень підприємства. Саме Наказ про облікову політику і визначає основні аспекти щодо обліку та оцінки поточних біологічних активів, це покращує підготовку та відображення звітної інформації про майновий і фінансовий стан господарства. Основними елементами, які розкрито в Наказі про облікову політику ТОВ «Плиско-Агро» щодо організації обліку біологічних активів є:

- об'єкти обліку;
- критерії визнання біологічних активів;
- методи оцінки вартості активів;
- умови проведення інвентаризації тощо.

Узагальнену схему взаємозв'язка елементів облікової політики підприємства наведено на рис. 2.2



**Рис. 2.2. Основні елементи облікової політики біологічних активів**

### ТОВ «Плиско-Агро»

Згідно наказу про облікову політику об'єктом обліку поточних біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, технічні тощо), однорідні групи біологічних активів (озимі та ярі зернові, зерняткові) або окремі культури (кукурудза, соняшник). Об'єктом обліку тваринництва можуть бути види тварин або однорідні групи біологічних активів, які складаються з технологічних груп. Одиницею виміру біологічних активів є га, ц, штуки, голови тощо.

Найважливішим елементом облікової політики біологічних активів є їх оцінка. Первісна оцінка біологічних активів здійснюється за методом первісної вартості, при придбанні активів за грошові кошти, в результаті здійснення біологічних перетворень, внесення до статутного капіталу товариства, в разі безоплатного отримання. Методика оцінювання поточних біологічних активів на дату балансу є більш складною та проводиться відповідно до визначення справедливої вартості активів відповідно до П(С)БО 30. Така вартість біологічних активів визначається на підставі інформації про ціни на активному ринку.

Застосування впорядкованого документообігу на підприємстві дозволяє впорядкувати документальне підтвердження усіх операцій із біологічними

активами та сприяє своєчасному і повному відображенню в обліку об'єктивної та достовірної інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

Облік витрат виробництва у тваринництві ведуть у Журналах-ордерах

№10.1 с.-г.; №10.2 с.-г. та № 10.3 с.-г..

Журнал-ордер № 10.1 с.-г. використовується для відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Журнал-ордер № 10.2 с.-г. призначений обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відповідних відрахувань (Єдиного соціального внеску), а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат платежів (рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати працівникам»).

У Журналі-ордері № 10.3 с.-г. відображаються кредитові обороти щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

Первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, бухгалтерські довідки, зведена відомість про нарахування та розподіл заробітної плати та утриманих на неї статтях обліку № 10.2.1 с.-г, відомість про нарахування амортизації основних засобів та ін. довгострокові засоби тощо є підставою для заповнення виробничого звіту (реєстру подібного обліку).

Виробничі звіти № 10.3 а с.-г. складають щомісячно і нарастаючим підсумком з початку року в розрізі статей однорідного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані виробничої звітності по кредиту аналітичних рахунків виробництв у складі структурних підрозділів і виробничих відділень переносяться до зведеної відомості № 10.3 д с.-г. Виробничі звіти складаються щомісяця нарастаючим підсумком з початку року за об'єктами аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані виробничих звітів для зарахування на аналітичний виробничий облік у структурних підрозділах і галузях виробництва включаються

до зведеної відомості № 10.3 д с-г згідно з журналом ордером № 10.3 с.-г.

Підсумки зведених відомостей із підсумками синтетичних рахунків (субрахунків) переносяться до журналу ордеру № 10.3 с-г, а кредитові обороти з журналу ордера - до головної книги.

Оборотна відомість за рахунками витрат виробництв № 10.3 с.-г.

призначена для відображення початкового сальдо, дебетових і кредитових оборотів, сальдо на кінець (початок) звітної періоду за кожним об'єктом аналітичного обліку. Баланс складається за даними виробничих звітів.

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі застосовують журнал-ордер № 9 с.-г. Записи в книзі матеріальної відповідальності та відомості здійснюються на підставі «Звіту про рух худоби та птиці на фермі» (ф № 102) та доданих до нього первинних документів. Дані записуються окремо по кожній матеріально відповідальній особі (підприємству) за статтю та віковою групою. На підставі цих записів щомісяця складається оборотна відомість аналітичного обліку на субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Систематично порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій поточного біологічного майна тваринництва товариством з обмеженою відповідальністю «Пліско-Агро» наведено на рис. 2.2.



Рис. 2.2 Послідовність облікових записів господарських операцій з обліку поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою

відповідальністю ТОВ «Плиско-Агро».

Товариство з обмеженою відповідальністю «Плиско-Агро» складає  
Оборотну відомість сумового обліку за кожні півроку.

На ТОВ «Плиско-Агро», за використання комп'ютерної форми  
бухгалтерського обліку основними регістрами для обліку руху тварин є:

- оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально відповідальних особах);

- оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогосподарському підприємству);

- відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та інші.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід) вважаються сільськогосподарською продукцією та обліковуються на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [5] надається зведена інформація про поточні біологічні активи тваринництва Баланс (звіт про фінансовий стан підприємства). Поточні біологічні активи тваринництва відображаються у складі оборотних активів за статтею «Поточні біологічні активи». Наприклад, у статті «Поточні біологічні активи» (рядок 1110) відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі та випасі, птиця, сільськогосподарські тварини, кролі, дорослі тварини, вибраковані з основного поголів'я для продажу, сільськогосподарські тварини, домашня птиця, сільськогосподарські тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини, тварини). молодняк на вирощуванні та відгодівлі). оцінка за справедливою або первісною вартістю.

- додатку до річної фінансової звітності поточні біологічні активи тваринництва наведені за такими групами:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;

- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі).

- інші поточні біологічні активи.

Також є інформація про:

- вартість кожної групи біологічних активів на початок та кінець звітного року;

- обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних одиницях та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні.

Тому правильно організований бухгалтерський облік повинен мати таку систему рахунків, яка адекватно відображає та характеризує всю господарську діяльність з обов'язковою конкретизацією.

За даними товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Плиско-Агро», облік поточних біологічних активів ведеться належним чином та відповідно до вимог чинного законодавства. Поточна інформація про біологічні активи належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності

Висновки до розділу 2

Загальні принципи обліку біологічних активів визначено у НП(С)БО 30 «Біологічні активи» і Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах.

Синтетичний облік поточних біологічних активів в ТОВ «Плиско-Агро» ведеться на рахунках 21, 23, 27 та відповідних субрахунках, всі господарські операції з біологічними активами чітко задокументовані та відображаються у відповідних регістрах синтетичного обліку та формах фінансової звітності. Для підтвердження достовірності даних відображених в обліку перед формуванням річної фінансової звітності проводиться інвентаризація.

### РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ

#### БІОЛОГІЧНИМИ АКТИВАМИ ТОВ ТОВ «ПЛИСКО-АГРО»

##### 3.1 Проведення внутрішнього аудиту поточних біологічних активів

Специфіка організації діяльності аграрних підприємств та особливості побудови системи бухгалтерського обліку вимагає змін у підходах та методиці проведення аналізу та аудиту активів таких підприємств. Основною метою

аудиту є своєчасне виявлення відхилень та розробка адаптаційних управлінських рішень з метою досягнення поставлених стратегічних цілей підприємства.

Складна економічна ситуація в країні призвела до того, що організація

внутрішнього аудиту та контролю на сільськогосподарських підприємств знаходиться на дуже низькому рівні, що призводить до зростання фінансово-

економічних зловживань, низької ефективності використання ресурсів, і як

наслідок негативних результатів їх роботи. Важливість впровадження системи

контролю важко переоцінити. Ефективно функціонуюча система внутрішнього

контролю на підприємстві дозволяю визначити реальний стан підприємства, перевірити виконання планових проектних показників, зйти важелі впливу та

забезпечити ефективне досягнення стратегічної мети. Основною формою

контролю на підприємстві є внутрішній аудит, розроблений із врахування

впливу специфіки галузі, видів економічної діяльності підприємств, сукупності

об'єктів обліку тощо.

Метою аудиту поточних біологічних активів є визначення правильності їх

відображення у фінансовій звітності підприємства. Для забезпечення виконання

поставленої мети необхідно виконати такі основні завдання:

- відповідність дотримання норм чинного законодавства при проведенні операцій з поточними біологічними активами;

- перевірка порядку визначення та формування біологічних активів;

- визначення методики оцінки біологічних активів при їх надходженні на підприємство;

- контроль за дотриманням алгоритму визначення справедливої

вартості активів;

- перевірка правильності накопичення витрат у процесі біологічного перетворення поточних активів;

- перевірка документального оформлення операцій з біологічними активами та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

- підсумкова перевірка правильності відображення всіх господарських операцій суб'єкта господарювання в обліку та звітності [2].

Об'єктами внутрішнього аудиту виступають наперед визначені об'єкти обліку поточних біологічних активів, а це види та групи рослин і тварин, а також операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Основними джерелами інформації для проведення аудиту є: нормативно-законодавчі акти, Наказ про облікову політику підприємства; установчі та розпорядчі документи; первинні документи і облікові реєстри; акти і довідки попередніх ревізій, зовнішні аудиторські висновки; звітність підприємства тощо.

Серед методичних прийомів та способів контролю в аудиті визначають: прийоми фактичного контролю; прийоми документального контролю; способи документального контролю, вибір яких залежить від об'єкта контролю та поставленого завдання [4].

До методичних прийомів проведення внутрішнього аудиту доцільно віднести: інвентаризація, спостереження, обстеження, дослідження документів, формальна, логічна, експертна, зустрічна, арифметична, нормативна, взаємна перевірки, аналіз господарських операцій, опитування, оцінка документів за даними кореспондуючих рахунків, статистичні розрахунки та ін. [3].

У свою чергу проведення ревізій передбачає: перевірку біологічних активів, перевірку записів і документів, арифметичні розрахунки, спостереження за ходом інвентаризації тощо.

Визначення методичних прийомів та способів застосування контрольних процедур при проведенні аудиторської перевірки суттєво залежить від організаційної характеристики системи бухгалтерського обліку суб'єкта перевірки.

Алгоритм проведення внутрішнього аудиту включає такі основні кроки:

- попереднє дослідження об'єкта,
- планування аудиту,
- аналітична перевірка підприємства,
- аналіз фінансової звітності,
- підготовка аудиторського звіту і заключення.

На початковому етапі проведення аудиту: визначають загальну стратегію проведення аудиту, деталізований план аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня, детальний підхід щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Оскільки немає універсальної методики проведення аудиту поточних біологічних активів, то вона залежить від таких факторів:

- форма власності підприємства;
- організаційно-правова форма підприємства;
- обсяги діяльності, чисельність працівників;
- система оподаткування;
- організація системи обліку і контролю на підприємстві, рівень його інформаційного забезпечення тощо. [48].

Проведення аудиту поточних біологічних активів розпочинається з перевірки правильності визнання, класифікації та оцінки активів як розрахунок первісної вартості біологічних активів, придбаних за плату, складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання.

Далі перевіряють структуру біологічних активів залежно від отриманого переліку майбутньої готової продукції та визначають необхідно правильність їх групування за окремими класифікаційними групами.

Наступним кроком є перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризації біологічних активів. При цьому перевіряється, не лише дотримання періодичності проведення інвентаризації, але і повноту та правильність відображення її результатів в обліку, тобто аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення операцій щодо

переміщення біологічних активів, забезпечення збереження тієї чи іншої групи активів, правильність відображення операцій з ними у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Також необхідно встановити повноту оприбуткування біологічних активів.

В процесі аудиторської перевірки аудитор повинен слідкувати за и дотриманням порядку та вимог НП(С)БО 30.

Під час збирання врожаю аудитор повинен перевірити правильність: проведення процедури зважування та оприбуткування сільськогосподарської продукції при відправленні на склад, в розрізі видів зібраних культур і підрозділів підприємства, від яких одержана продукція. Також потрібно слідкувати за наявними заходами контролю якості зернових культур при збиранні та особлива при зберіганні врожаю за допомогою приладів вимірювання вологості, проведення лабораторних аналізів тощо.

Проведення інвентаризації поточних біологічних активів є найефективнішим методом контролю та отримання достовірних даних про наявність, рух та фактичний стан активів.

На завершальному етапі проведення перевірки аудитор складає проміжний звіт про стан бухгалтерського обліку поточних біологічних активів і формує аудиторський висновок, в якому вказує наскільки повно та достовірно вказана інформація про дані об'єкти біологічних активів у фінансовій звітності підприємства.

При проведенні аудиту поточних біологічних активів найчастіше виявляють такі порушення:

- 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.

Таким чином проведення внутрішнього аудиту біологічних активів має свою специфіку проведення, яку необхідно враховувати під час проведення перевірки. Процесу аудиту поточних біологічних активів є досить складним та багатоетапним і потребує науково обґрунтування щодо його організації та методики алгоритму проведення. На сьогодні не існує затверджених методичні рекомендації з проведення контролю біологічних активів на підприємствах сільськогосподарської галузі. Тому підприємства повинні використовувати власні напрацювання в межах загальних нормативно-правових актів при організації та проведенні контролю обліку біологічних активів.

При організації системи внутрішнього контролю на підприємстві повинно враховуватися технологічний процес виробництва продукції, структура об'єктів обліку, а також інформаційне і методичне забезпечення.

Аналіз узагальненої інформації, поданої у фінансовій звітності підприємства не достатньо для формування цілісної картини щодо якісних та кількісних характеристик поточних біологічних активів та їх рухи. Тому в процесі проведення аудиту необхідно також проводити аналіз основних показників ефективності використання активів для формування якісних аналітичних звітів, з метою підвищення ефективності управління, зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та мінімізація виробничих і оперативних витрат. Основним методом проведення аналізу ефективності діяльності підприємства є факторний аналіз визначення характеру впливу окремих факторів на зміну результуючого показника. Оскільки на собівартість сільськогосподарської продукції впливає багато факторів, такі як обсяг виготовленої і реалізованої продукції, продуктивність виробництва, величина понесених витрат, то аналіз ефективності 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.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

### Висновки до розділу 3

Отже проведення аудиту біологічних активів є невід'ємною частиною загального процесу внутрішнього аудиту підприємства, засобом оперативного контролю для прийнятих управлінських рішень, з метою запобігання неефективного використання активів та виявлення можливих резервів зростання ефективності сільськогосподарського підприємства в цілому. Впроваджена на підприємстві система внутрішнього аудиту дозволяє визначити реальний якісний та кількісний стан об'єктів обліку, визначити відхилення з метою усунення негативних наслідків.

Проведений аналіз використання оборотних активів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Плиско-Агро» свідчить про погіршення управління оборотними активами на підприємстві. Зниження оборотності свідчить про менш ефективне використання оборотних активів, проте це зниження є незначним.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження обліку і аудиту поточних біологічних активів на підприємстві ТОВ «Плиско-Агро» дозволяє сформулювати такі висновки та пропозиції .

Важливе значення ефективного обліку поточних біологічних активів має ясне розуміння економічного змісту.

Пропозиції щодо класифікації поточних біологічних активів можна застосовувати на сільськогосподарських підприємствах, які дають можливість правильно організувати синтетичний і аналітичний облік, допоможе повному розкриттю інформація про наявність і рух поточних біологічних активів.

Особливо варто відзначити, важливою класифікаційною ознакою поточних біологічних активів - це їх метод оцінки.

Розкрита мета і значення обліку і аудиту поточних біологічних активів, доведено, що облік і аудит поточних біологічних активів має важливе значення, тому що дозволяє організувати та забезпечити надійну інформацію про поточні біологічні активи .

Проаналізовано фінансово-економічну діяльність та організацію бухгалтерського обліку в ТОВ «Плиско-Агро». Основним внутрішнім нормативно-правовим документом товариства в області методології та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». Бухгалтерський облік товариство з обмеженою відповідальністю «Плиско-Агро» веде згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, вчасно складає податкову, фінансову та статистичну звітність, подає її до компетентних органів у зазначені терміни щодо всіх видів діяльності та несе відповідальність за достовірність цієї інформації .

Досліджено основні принципи організації обліку поточних біологічних активів і встановлено, що організація обліку біологічних активів повинна відповідати наступним умовам: зручність (зрозумілість), універсальність, повнота і надійність, достовірність інформації, а також оптимізація витрат на організацію і ведення обліку.

Визначено, що для правильної і раціональної організації обліку поточних

біологічних активів потрібно мати: ідеальну нормативно- правову базу; галузеві стандарти і методологічні рекомендації ведення бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва, витрат та доходів, визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; кваліфікованих бухгалтерів, які б знали всі тонкощі діяльності агропромислового комплексу та облікової політики.

Розроблено схему первинного обліку біологічних активів тваринництва, яка передбачає, що всі первинні документи, в яких фіксуються операції з обліку біологічних активів тваринництва, варто розділити на три групи: документи руху біологічних активів тваринництва; документи оцінки біологічних активів тваринництва на дату звіту; документи первісної оцінки продукції тваринництва.

В роботі досліджено методику синтетичного та аналітичного обліку біологічних активів.

У ТОВ «Плиско-Агро» облік поточних біологічних активів ведеться відповідно до вимог чинного законодавства. Облікова інформація про поточні біологічні активи правильно відображена в усіх формах фінансової звітності.

Встановлено, що калькуляція собівартості продукції у ТОВ «Плиско-Агро» ведеться згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Досліджено, що на організацію управлінського обліку в сільському господарстві впливають: зовнішні чинники (рівень розвитку галузі, кліматичні умови, умови діяльності сільськогосподарського підприємства, кон'юнктура ринку, ціни тощо) і внутрішні чинники (організаційна структура підприємства, кількість центрів економічної відповідальності, розподіл обов'язків та відповідальність, професіоналізм співробітники, мотивація тощо).

Аналіз поточних біологічних активів необхідно проводити за двома групами: показники ефективності відтворення біологічних активів та показники ефективності використання біологічних активів.

Така система показників дозволить управлінському персоналу виявляти негативні явища в діяльності з біологічними активами та своєчасно виправляти

помилки в діяльності.

Обліково-аналітичний аспект управління поточними біологічними активами потребує правильного визначення об'єктів обліку, організації синтетичного та аналітичного обліку, принципів бухгалтерського обліку, первинного обліку, внутрішнього контролю та аналізу. Їх злагоджене формування та взаємодія сприятиме ефективній діяльності сільськогосподарських підприємств, як і процес управління.

Встановлено, що аудит є невід'ємною складовою управління сільськогосподарською компанією.

Проведення аудиту на підприємствах є не тільки способом ґрунтованого аналізу й оцінки їх діяльності, виявлення недоліків, але й засобом створення іміджевих позицій суб'єкта господарювання на ринку. Для проведення аудиту підприємств тваринницької галузі пропонуємо дотримуватися принципів професійного підходу, об'єктивності, достовірності, перспективності, організовувати процедуру аудиту за певними етапами (вивчення напрямів діяльності суб'єкта господарювання, вибір методів аудиту, залучення різних незалежних фахівців до використання методів аудиту, проведення аудиторської перевірки, аналіз результатів аудиту суб'єкта господарювання у тваринницькій галузі, формування аудиторського висновку, надання аудиторського висновку аналізованому в процесі аудиту суб'єкту господарювання). При проведенні аудиту у тваринництві доцільно враховувати обґрунтованість обліку біологічних активів, їх вартісних виражень, руху біологічних активів у межах різних технологічних груп, узгодженість даних, отриманих у ході інвентаризації, та відомостей зоотехнічного обліку, експертну думку фахівців, що працюють у тваринницькій галузі.

З метою ефективної організації та документального оформлення аудиту виробництва продукції тваринництва запропоновано використовувати форму відомості на оприбуткування приплоду тварин.

Запропонована в ході дослідження форма робочого документа аудиту відображення в обліку операцій, пов'язаних з виробництвом продукції

тваринництва дає можливість порівняти кореспонденцію рахунків та суми, відображені обліковим персоналом за кожною господарською операцією, з даними аудиту і на цій підставі визначити наявність або відсутність розбіжностей у кореспонденціях і сумах.

Таким чином, запропоновані аспекти удосконалення документального оформлення аудиту виробництва продукції тваринництва дозволять підвищити продуктивність праці облікового апарату та покращити якість аналітичної інформації.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2009.-912 с.

2. Бойчак Т.М. Методика розрахунку та застосування відносних показників для оцінки фінансової стійкості підприємства: переваги та недоліки [Інститут менеджменту та економіки "Галицька академія"] / [Електронний ресурс] / Т. М. Бойчак. Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/19\\_NNM\\_2007/Economics/23323.doc.htm](http://www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23323.doc.htm).

3. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М.Сльозко. - К.: ЦУД, 2013. - 304 с.

4. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є.Нагірська. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 688 с.

5. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. - 6-те вид., доп. і переробл. - К.: Алерта, 2013. - 982 с.

6. Вишневський М. Облік поточних біологічних активів / М. Вишневський // Податки та бухгалтерський облік. - 2008. - № 67(1147). - С. 1523.

7. Герцюк М.Н. Химико-аналитические аспекты идентификации

запрещенных и непригодных пестицидов. / Герцюк М.Н. // Сотрудничество для решения проблемы отходов. - X, 2004 -226 с.

8. Гончаренко Н.В. Облік довгострокових біологічних активів

рослинництва: стан і напрями удосконалення / Н.В. Гончаренко // Теоретичні та прикладні питання економіки: збірник наук. праць / За ред. проф. Єханурова Ю.І., Шегди А.В. - 2011. - Вип. 26. - С. 202-207.

9. Гузар Б.С. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю // Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. - 2009. - №5. - С. 99-101.

10. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». - 2012. - №5. - С. 116 - 119.

11. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 12. - С. 115-117.

12. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: підручник / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко. - вид. 2-ге, перероблене і доповнене. - К.: Знання, 2009. - 422 с.

13. Закон України «Про пестициди і агрохімікати» №86/95 - ВР від 02.03.95 // Відомості Верховної Ради (ВВР), N 14, 1995-91 с.

14. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін, внесених Законом України № 663-VII від 24.10.2013 р.).

15. Замула І.В. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Замула, Л.П. Черевко // Вісник ЖДТУ. - 2012. - № 1 (59). - С. 74-76.

16. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова. - 2-ге видання. - К. : Знання, 2011. - 623 с.

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

// Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).

18. Катан Л.І. Фінансовий менеджмент: навч. посібник / Л.І. Катан, Л.І. Бровко, Н.П. Дуброва, Н.В. Бондарчук. - Суми: «Довкілля», 2009. - 184с.

19. Кащана Н.Б. Методика економічного аналізу: сутність та елементи [Електронний ресурс] / Н.Б. Кащана, О.В. Цуканова, Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2014. - Вип. 1. - С. 40-51. - Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp\\_2014\\_1\\_6.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2014_1_6.pdf).

20. Клименко О.П. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва // Вісник ЖДТУ. - 2011. - №1. - С.94-97. Кондор, 2010. - 268 с.

21. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності : навчальний посібник / О. Кононенко, О. Маханько - Х. : Фактор, 2008. - 208 с. -34 с.

22. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація // П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. - 2010. - № 4. - С. 32-37.

23. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / Лень В.С. - К.: Академія, 2001. - 608 с.

24. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Л.Г. Ловінська // Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. - К.: КНЕУ, 2006. - 256 с.

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (з врахуванням змін і доповнень).

26. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / За ред. В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. - 2008. № 1. - С. 5-22.

27. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 190 (з

врахуванням змін і доповнень).

28. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 (з врахуванням змін і доповнень).

29. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).

30. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» від 01.01.2012 року.

31. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 4. - С. 38-48.

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (з врахуванням змін і доповнень).

33. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.Н.: Навчальний посібник. - К.:

34. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. - Тернопіль. - 2005. - 464 с.

35. Петрук В.Г., Яворська О.Г., Васильківський І. В., Гринюк І.І., Іщенко А.С., Євсєєва М.В., Звенигородський Е.Л., Петрук Г.Д., Гордієнко О.А., Звездецька Н.С., Дензанов Г.О., Хімичева Г.І. Сучасні екологічно чисті технології знезараження непридатних пестицидів. // Під ред. Петрука В.Г. - Вінниця: Універсум-Вінниця, 2003. - 254 с.

36. Пиріжок С.Є. Поняття «біологічні активи»: порівняння П(С)БО 30 «Біологічні активи» і МСФЗ 41 «Сільське господарство» / Пиріжок С.Є. //

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.

Міжнародний збірник наукових праць. - Випуск 1 (13). - Житомир:

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень).

38. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290 (з врахуванням змін і доповнень).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (з врахуванням змін і доповнень).

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 року № 790 (з врахуванням змін і доповнень).

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 (з врахуванням змін і доповнень).

43. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (з врахуванням змін і доповнень).

44. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навч. посібник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Алерта, 2013. - 608 с.

45. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: [навч. пос.] / І.Ф.Прокопенко, В.І. Ганін - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 430 с.

46. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. - 624 с.

47. Сук Л.К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук - К.: Знання, 2012. - 647 с.

48. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й.Атамас. - Дніпропетровськ: «Герда», 2013. - Т. 1. - 358 с.

49. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. - 5-те видання, перероблене і доповнене. - К.: Алерта, 2009. - 1056 с.

50. Цал - Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: Підручник / Ю.С. Цал -Цалко, Ю.Ю. Мороз., Л.А. Суліменко - Вид. 5-є, доповнене. - Житомир: ЖОО ГО "Спілка економістів України", 2012. - 609 с.

51. Циган Р.М. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства [Електронний ресурс] // Р.М. Циган, О.С. Костюк, Є.А. Тимченко // Ефективна економіка. - 2012. - № 1. - Режим доступу: <http://economy.nauka.com.ua/index.php?operation>

52. Яненко О.В., Черевко Л.П. Актуальність обліку біологічних активів в Україні // Вісник ЖДТУ. - 2012. - №1. - С.237-240.