

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

На тему:

«Облік і контроль наявності та руху поточних біологічних активів»

071 «Облік і оподаткування»

Студентки 4 курсу Ольшанської А.О.

групи ОП-81а

Подається на здобуття освітнього ступеня бакалавр.

Кваліфікаційна робота бакалавра містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_

А.О. Ольшанська

Керівник

Кандидат економічних наук,

Доцент

\_\_\_\_\_

О.А. Скорба

Суми 2022

РЕФЕРАТ  
кваліфікаційної роботи бакалавра на тему  
«Облік і контроль наявності та руху поточних біологічних активів»  
студентки 4 курсу групи ОП-81а  
Ольшанської Аліни Олександрівни

Кваліфікаційна робота бакалавра містить 56 сторінок, 9 таблиць, 3 рисунків, список літератури з 34 найменувань, 8 додатків.

Актуальність теми дослідження визначається тим, що поточні біологічні активи є одними із основних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах, де надважливу роль відіграє ефективно організований бухгалтерський облік та контроль. Необхідність у точному та достовірному процесі оперування реальними даними стала наслідком приймання на їх основі рішень щодо: зміни посівного матеріалу та/або засобів захисту рослин, розведення додаткових видів сальних та/або м'ясних порід сільськогосподарських тварин, зміни корму, тощо.

Метою кваліфікаційної роботи бакалавра є теоретичні аспекти організації та методики обліку та контролю наявності та руху поточних біологічних активів та визначенні практичних напрямків їх удосконалення.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи бакалавра є процес організації бухгалтерського обліку та контролю за операціями з поточними біологічними активами на ТОВ «Райз–Північ».

Предметом дослідження виступає теоретичні та практичні засади організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів та особливості ефективного процесу контролю за такими активами.

У процесі виконання кваліфікаційної роботи були використані загальнонаукові та емпіричні методи дослідження. Зокрема, аналізу, синтезу, індукції, дедукції та узагальнення у ході теоретичного огляду результатів наукових досліджень та нормативно-правових актів. Тоді як емпіричний метод

(коефіцієнтний) був застосований для розрахунків показників ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості.

За результатами дослідження сформульовані наступні висновки:

– підтверджено твердження щодо необхідності організації та функціонування точного та достовірного бухгалтерського обліку та контролю на сільськогосподарських підприємства, що в першу чергу пов'язано з постійними кількісними та якісними змінами поточних біологічних активів;

– узагальнено результати наукових праць вітчизняних вчених, які наголошують на необхідності врахування сезонних умов при організації бухгалтерського обліку таких активів;

– виявлено, що ефективно організований процес контролю за обігом поточних біологічних активів сприяє формуванню достовірних даних пов'язаних з біологічними перетвореннями та врожайми біологічних активів, що позитивно впливає не лише на показники прибутковості бізнесу, але й дає змогу оперативно приймати управлінські рішення;

– визначено проблемні аспекти обліку та контролю поточних біологічних активів та напрямки їх вирішення на ТОВ «Райз–Північ»;

– запропоновано фрагмент робочого плану рахунків враховуючи галузеву та технологічну ознаки поточних біологічних активів впровадження якого позитивно відобразиться на розподілі господарських операцій що підвищить репрезентативність облікових даних;

– запропоновано частоту проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва на ТОВ «Райз–Північ», що мінімізує ймовірність виникнення колізій між даними синтетичного та аналітичного обліку, унеможливить приховування падежу поточних біологічних активів та ймовірність їх недооприбуткування.

Одержані результати можуть бути використані підприємством для покращання організації обліку і контролю наявності та руху поточних біологічних активів.

Ключові слова: поточні біологічні активи, біологічні активи тваринництва, біологічні активи рослинництва, сільське господарства, облік, контроль.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 56 сторінках, зокрема список використаних джерел із 34 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 9 таблиць, 3 рисунки, а також 8 додатків, розміщених на 9 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2022 рік

Рік захисту роботи – 2022 рік

Міністерство освіти і науки України  
Сумський державний університет  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ  
Завідувачка кафедри  
к.е.н., доцент  
Ю. С. Серпенінова

## ЗАВДАННЯ ДО КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ БАКАЛАВРА

на здобуття ступеня «бакалавр»

із спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

студентки 4 курсу, групи ОП-81а

Ольшанської Аліни Олександрівни

Тема роботи: «Облік і контроль наявності та руху поточних біологічних активів»,

Затверджена наказом від 13.05.2022 р. № 0348-VI

Термін подання студентом закінченої роботи: 10.06.2022 р.

Мета кваліфікаційної роботи бакалавра є проведення теоретичного аналізу методологічної бази щодо обліку та контролю поточних біологічних активів для визначення прогалин у обліковій системі сільськогосподарського підприємства та визначенні практичних напрямків їх удосконалення.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи бакалавра є процес організації бухгалтерського обліку та контролю за операціями з поточними біологічними активами на ТОВ «Райз–Північ.

Предметом дослідження виступає теоретичні та практичні засади організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів та особливості ефективного процесу контролю за такими активами.

Орієнтовний план роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети:

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Термін подання: 10.05.2022 р.

Зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент:

У розділі 1 дослідити економічну сутність, поняття та класифікацію біологічних активів; охарактеризувати порядок оцінки та особливості визнання поточних біологічних активів; визначити методичні аспекти організації контролю поточних біологічних активів.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «РАЙЗ–ПІВНІЧ»

Термін подання: 30.05.2022 р.

Зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент:

У розділі 2 провести організаційно-економічну характеристику підприємства; дослідити організацію первинного, синтетичного та аналітичного обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві; визначити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві».

Дата видачі завдання 02.02.2022 р.

Керівник кваліфікаційної

роботи бакалавра \_\_\_\_\_

О.А. Скорба

Завдання до виконання одержав \_\_\_\_\_

А.О. Ольшанська

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ .....	10
1.1 Сутність, поняття та класифікація поточних біологічних активів .....	10
1.2 Оцінка та особливості визнання поточних біологічних активів .....	15
1.3 Методичні аспекти організації контролю поточних біологічних активів .....	18
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «РАЙЗ–ПІВНІЧ» .....	22
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства .....	22
2.2 Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві .....	27
2.3 Шляхи вдосконалення обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві .....	35
ВИСНОВКИ .....	41
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	43
ДОДАТКИ .....	48

## ВСТУП

Поточні біологічні активи є одними із основних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах, де надважливу роль відіграє ефективно організований бухгалтерський облік та контроль. Необхідність у точному та достовірному процесі оперування реальними даними стала наслідком приймання на їх основі рішень щодо: зміни посівного матеріалу та/або засобів захисту рослин, розведення додаткових видів сальних та/або м'ясних порід сільськогосподарських тварин, зміни корму, тощо.

Питаннями підтвердження важливості організації обліку та контролю на сільськогосподарських підприємствах займалися чимало науковців, деякі акцентували увагу на концептуальних особливостях трактування поняття «поточні біологічні активи» та їх ролі у обліку та контролі (Качмар О.В., Мельник О. С., Андрушко Р., Голотюк Л. С., Кузьмович П. М. та інші), інші досліджували ефективність різних методів оцінок та методик визнання поточних біологічних активів (Фесенко В., Таран В. , Головачко В.М.), тоді як Циган Р. М., Костюк О. С., Тимченко Є. А. розглядали класифікаційні ознаки поточних біологічних активів. Хоча питання є досить актуальним поміж вітчизняних вчених, проте у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств все ще існують нормативні колізії, що підтверджує факт необхідності аналізу кожного підприємства окремо.

На основі вищевикладеного, метою роботи є проведення теоретичного аналізу методологічної бази щодо обліку та контролю поточних біологічних активів для визначення прогалин у обліковій системі сільськогосподарського підприємства та визначенні практичних напрямків їх удосконалення.

Завданнями кваліфікаційної роботи є:

- дослідити сутність, поняття та класифікацію біологічних активів;
- розглянути порядок оцінки та особливості визнання поточних біологічних активів;



- дослідити методичні аспекти проведення контролю поточних біологічних активів;
- провести загальну організаційно-економічну характеристику підприємства;
- узагальнити особливості поточного стану організації обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві»;
- визначити недоліки та запропонувати шляхи удосконалення обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві».

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи бакалавра є процес організації бухгалтерського обліку та контролю за операціями з поточними біологічними активами на ТОВ «Райз–Північ».

Предметом дослідження виступає теоретичні та практичні засади організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів та особливості ефективного процесу контролю за такими активами.

У процесі виконання кваліфікаційної роботи були використані загально-наукові та емпіричні методи дослідження. Зокрема, аналізу, синтезу, індукції, дедукції та узагальнення у ході теоретичного огляду результатів наукових досліджень та нормативно-правових актів. Тоді як емпіричний метод (коефіцієнтний) був застосований для розрахунків показників ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості.

Інформаційною базою дослідження для виконання дослідження стали: нормативні активи (зокрема, П(С)БО, НП(С)БО, Податковий кодекс України, закони України, окремі методичні рекомендації, тощо), результати наукових досліджень українських вчених, Дані державної служби статистики України, та внутрішня документація ТОВ «Райз–Північ».

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

### 1.1 Сутність, поняття та класифікація поточних біологічних активів

Вітчизняне сільське господарство займає дуже вагому нішу у економічному розвитку та зростанні нашої країни. Про це свідчать результати українських та міжнародних досліджень, згідно яких станом на початок 2022 року Україна займає четверту позицію у рейтингу імпортерів агропромислової продукції до країн ЄС [2]. Це при тому, що наша країна є чотирнадцятою у рейтингу за обсягами споживання такої продукції європейськими споживачами [1].

Так, з кожним роком представники агропромислового комплексу, намагаються збільшити кількість оброблюваних земель, що пропорційно впливає на кількість виробленої та реалізованої продукції й прибутковість бізнесу загалом. Для підтвердження нарощування аграрного потенціалу України досліджемо товарну структуру сільськогосподарської продукції експорту та імпорту у період 2019-2021 років (рис.Б.1, Б.2).

З рисунків видно, що товаровиробники сільськогосподарської продукції намагаються тримати об'єми продажів на стабільному рівні, але деякі фактори можуть впливати на збільшення чи зменшення окремих видів товарів. Так, наприклад, у 2021 році для аграріїв була створена можливість збільшити власний земельний банк внаслідок відміни мораторію на продаж аграрної землі, це позитивно вплинуло на кількість оброблюваних земель і вже у 2022 році такі землі мали бути засаджені сільськогосподарськими культурами. Щодо вирощування та продажу продукції тваринного походження, то такі показники у динаміці скорочуються, зокрема кількість великої рогатої худоби станом на 01.01.2021 року скоротилася на 6,2%, про що свідчать дані Державної служби статистики [3].

Враховуючи переважну нестабільність аграрного сектору економіки постає необхідність у аналізі факторів, які ймовірно можуть вплинути на кількість аграрної продукції яка вирощується та підлягає продажу у межах одного аграрного підприємства. Очевидно, що окрім впливу природніх умов, складу ґрунту, добрив, кормів для худоби, засобів догляду за тваринами, вважаємо, що окрему увагу варто приділяти обліку та контролю за поточними біологічними активами.

Нашу думку також поділяють такі вітчизняні автори як:

– Качмар О. В. – визначає біологічні активи за такими видами, як живі рослини, тварини та інші біологічні ресурси та наголошує на тому, що вони є найголовнішими об'єктами бухгалтерського обліку та контролю, вони характеризуються найбільшим впливом на прибутковість сільськогосподарської сфери [5];

– Слободян В. Д. – акцентує увагу на необхідності функціонування такого обліку, який би чітко визначав об'єкти обліку у розрізі тварин та рослин, внаслідок швидкої та постійної зміни їх кількісних та якісних характеристик[4];

– Богданюк О. В. – розрізняє макро та мікрорівні біологічних активів, де для мікрорівня властивими є такі природні ресурси, що здатні до трансформації в результаті якої виникають додаткові біологічні активи, життєвий цикл яких може забезпечити прибуткову діяльність підприємства, а отже стимулює контроль за її обігом [6];

– Головачко В. М. – вбачає у біологічних активах в першу чергу майбутні економічні вигоди, яких може досягти підприємство внаслідок їх вигодовування чи вирощування, але за допомогою їх достовірного обліку та контролю [7].

Загалом, науковці у своїх працях наголошували на необхідності точного та достовірного відображення у обліку руху біологічних активів та переміщень таких до складу сільськогосподарської продукції та продуктів, отриманих в результаті їх переробки.

Також аналіз наукових праць дав змогу сформуванню визначення, яке найбільш точно описує економічний зміст біологічних активів, а його сутність буде використана нами у подальшій роботі. Відтак, це такі активи які є живими організмами та використовуються на сільськогосподарських підприємствах з метою отримання економічних вигід внаслідок якісних та кількісних змін отриманих у процесі біологічних перетворень. Зауважимо, що біологічні активи мають бути достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані з метою формування достовірної управлінської, фінансової та податкової звітності.

Чинним законодавством передбачено контроль за точним та достовірним бухгалтерським обліком біологічних активів, перелік нормативно-правових актів які регламентують порядок обліку, визнання та списання таких, визначений у додатку В. Дані таблиці В.1 свідчать, що господарська діяльність будь-якого підприємства має керуватися такими нормативними документами як: Конституція України [22], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (визначає особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах, основи документального забезпечення та встановлює обсяги звітності) [24], Податковий кодекс України (визначає перелік платників податків та податків та зборів, строків подання звітності, сплати обов'язкових платежів, тощо) [23] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (регламентує мету, склад та принципи формування звітності на підприємствах та її обов'язкових елементів) [25].

Щодо нормативно-правових актів, які регламентують операції безпосередньо пов'язані з біологічними активами, то такими є: П(С)БО 30 «Біологічні активи» (визначає методологію формування бухгалтерської інформації про біологічні активи та слугує інструментом розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства) [8], МСБО 41 «Сільське господарство» (регламентує процес визнання біологічного активу активом, визначає особливості обліку та оцінки собівартості (справедливої вартості) біологічних активів) [9], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних

активів (визначає порядок визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, облік надходження біологічних активів, оцінку біологічних активів на дату балансу, тощо) [26].

Так, враховуючи проаналізоване законодавство та праці науковців, які спеціалізуються на обліку та контролі за поточними біологічними активами узагальнено класифікацію таких активів. Так, біологічні активи можна класифікувати за [8 – 13]:

- за терміном корисного використання – біологічні активи на підприємствах можуть використовуватися у одному операційному циклі (поточні або оборотні біологічні активи), та ті які використовуються сільськогосподарським підприємством у декількох операційних циклах (довгострокові або необоротні біологічні активи);

- за галузевою ознакою – біологічні активи тваринництва або рослинництва;

- за здатністю приносити економічні вигоди – зрілі біологічні активи та незрілі;

- за правом власності – біологічні актив, які були взяті суб'єктом господарювання у оренду чи ті, що знаходяться у власності підприємця;

- за методом оцінки – відповідно до норм чинного законодавства біологічні активи можуть бути оцінені за первісною або справедливою вартістю;

- за характером відображення зносу – біологічні активи підлягають амортизації (довгострокові біологічні активи), проте існують і такі на яких амортизація не нараховується (поточні біологічні активи або такі справедливої вартість яких визначити неможливо).

У результаті аналізу, зауважимо, що визначена нами класифікація біологічних активів не є вичерпною, адже єдиного, нормативно-врегульованого підходу не існує, а науковці та спеціалісти бухгалтерського обліку визначають таку із призми власного досвіду.

Враховуючи розгалужену класифікацію біологічних активів, у подальшій роботі особливу увагу буде приділено саме поточним біологічним активам, адже такі є специфічними об'єктами обліку через їх особливості, які визначені на рис. 1.2.



Рисунок 1.1 – Визначення сутності та видів поточних біологічних активів

*Джерело: складено автором на основі [9]*

Відповідно до рисунку можна зробити висновок, що поточними біологічними активами є об'єкти рослинництва та тваринництва, період отримання економічних вигід яких не перевищує 12 місяців. Також варто розділяти поточні біологічні активи з сільськогосподарською продукцією та додатковими активами, які одержуються внаслідок їх життєдіяльності.

Отже, біологічні активи є невід'ємною частиною діяльності сільськогосподарського підприємства. Проведений аналіз наукової літератури підтверджує необхідність приділення особливої уваги саме поточним

біологічним активам через їх короткі терміни життєдіяльності, проте високий рівень рентабельності. Спеціалісти стверджують, що саме точний та достовірний бухгалтерський облік та контроль за такими активами на підприємстві не лише сприяє підвищенню доходності підприємства, але й прийняттю оперативних управлінських рішень щодо, наприклад посадки нових видів зернових культур витривалих до сонця та морозів, що може розширити ринки збуту через витривалість культур.

## 1.2 Оцінка та особливості визнання поточних біологічних активів

Сільське господарство є одним із найдавніших видів людської діяльності і відіграє важливу роль у світовій економіці завдяки створеним економічним ресурсам. Однак, на думку закордонних науковців, питанням обліку сільськогосподарської діяльності розробники стандартів бухгалтерського обліку приділяли мало уваги, оскільки більшість регламентуючих документів зосереджені на виробництві, маркетингу чи фінансовій звітності [14]. Крім того, бухгалтерський облік у сільському господарстві не привертав такої уваги дослідників поки не був прийнятий МСБО 41 «Сільське господарство» [15].

Так, ключовими виробничими елементами агрокомпанії є її біологічні активи, і від ефективності управління цими активами залежить прибуток підприємства [16]. Тому далі у своєму дослідженні зосередимося на особливостях обліку та оцінки поточних біологічних активів, як невід'ємної частини формування достовірної та вичерпної інформації про їх реальний стан на підприємствах аграрного сектору.

Щодо відображення поточних біологічних активів у бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства, то діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», до якого відносяться окремі субрахунки [27]:

– 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».

Тільки з переліку субрахунків можна стверджувати, що оцінка поточних біологічних активів здійснюється за справедливою та первісною вартістю. Так, первісною вартістю поточного біологічного активу, відповідно до норм П(С)БО 30 «Біологічні активи», є сума витрат, які понесло підприємство для його купівлі чи одержання (включає ціну активу за вирахуванням знижок та окремих податків, транспортні витрати, тощо) [8]. А, відповідно до МСБО 32 «Фінансові інструменти» та МСБО 41 «Сільське господарство», справедливою вартістю поточного біологічного активу являється така сума грошових коштів за яку можна здійснити обмін активами чи скоротити заборгованість з зацікавленими сторонами [9, 28].

Враховуючи норми чинного законодавства, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи», керівництво сільськогосподарського підприємства має самостійно організувати оцінку поточних біологічних активів за справедливою вартістю [8]. Тоді як на бухгалтера такого підприємства покладається обов'язок забезпечити цей процес керуючись основними підходами, вичерпний перелік яких відображений у таблиці Г.1.

Відповідно до даних представлених у таблиці, можна констатувати, що П(С)БО 30 «Біологічні активи» у повній мірі не розкриває методологію оцінки поточних біологічних активів. Особливо варто звернути увагу, що не визначено методикку обробки джерел бухгалтерської інформації та відсутні репрезентативні приклади бухгалтерських документів, які б слугували джерелом оцінки поточних біологічних активів. Також зауважимо, що здебільшого на сільськогосподарських підприємствах достовірність даних щодо оцінки поточних біологічних активів залежать від професійного досвіду бухгалтера. Нашу думку також було підтримано та аргументовано у працях Жука В.М. [17], Фесенко В та Таран В [18].



Практика обліку поточних біологічних активів свідчить, що при їх первісному визнанні фінансові результати діяльності формуються шляхом різниці між справедливою вартістю поточних біологічних активів при первісному визнанні та витрат пов'язаних з їх вирощуванням чи відгодівлею. У такому випадку витрати акумулюються на рахунку 9401 «Витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а доходи на рахунку 7101 «Дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [19]. Більш детальний огляд особливостей відображення в бухгалтерському обліку операцій пов'язаних з придбанням поточних біологічних активів, приростом їх маси, ліквідації насаджень, тощо відображений у додатку Д.

Окрім визначеного, у процесі організації обліку поточних біологічних активів бухгалтеру сільськогосподарського підприємства варто враховувати не лише вимоги та рекомендації визначені нормативно-правовими актами, але й сезонні умови, які притаманні виробництву аграрної продукції (рис. 1.2).

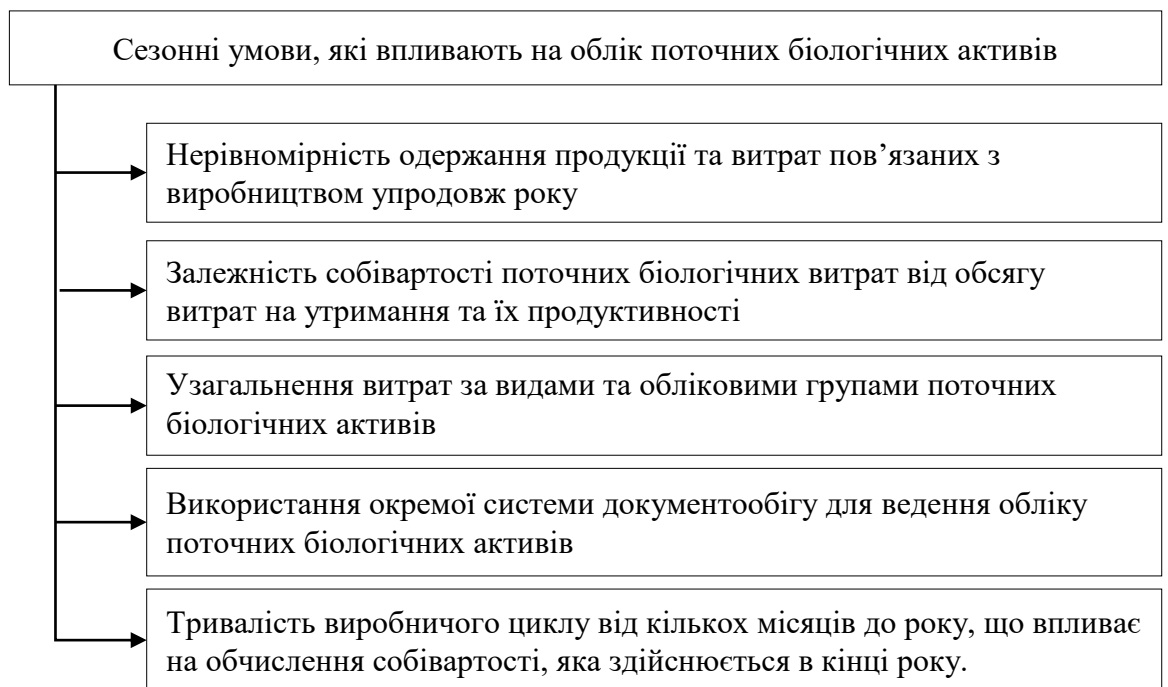


Рисунок 1.2 – Особливості організації бухгалтерського обліку поточних біологічних активів (сезонні умови)

*Джерело: авторська розробка*

Відтак, для того, щоб оцінка та визнання поточних біологічних активів була раціонально та ефективно організована необхідно досконало володіти не лише нормативною базою, але й бути фахівцем у діяльності агропромислових формувань, розумітися на життєвому циклі тварин та рослин, які вирощуються підприємством з метою відображення всіх суттєвих аспектів у обліковій політиці сільськогосподарського підприємства для забезпечення єдиного підходу до обліку, оцінки та визнання поточних біологічних активів, що в майбутньому позитивно відобразиться на фінансових показниках діяльності такого підприємства.

### 1.3 Методичні аспекти організації контролю поточних біологічних активів

Оскільки біологічні активи здатні зазнавати біологічних перетворень, які ймовірно будуть використані для продажу чи перетворення їх у сільськогосподарську продукцію або інші додаткові біологічні активи то суб'єкту господарювання необхідно організувати такий контроль за їх обігом, який би унеможливив факт виникнення викривленої кількісної та якісної інформації, щодо реального стану розвитку таких активів на підприємстві.

Так, Андрушко Р. вважає, що саме ефективно організований процес контролю за обігом поточних біологічних активів сприяє формуванню достовірних даних пов'язаних з біологічними перетвореннями та врожайми біологічних активів, що позитивно впливає не лише на показники прибутковості бізнесу, але й дає змогу оперативно приймати управлінські рішення [29].

Досить точно та вичерпно дав визначення поняттю «контроль» закордонний економіст J. R. Mockler, який зазначив, що це систематичні зусилля керівництва, які спрямовані на порівняння ефективності з заздалегідь визначеними стандартами, планами або цілями, незалежно від того, чи відповідає продуктивність цим стандартам, і для вжиття будь-яких дій,

необхідних для того, щоб переконатися, що людські та інші корпоративні ресурси використовуються в найефективніший спосіб [20].

Адаптуючи дане визначення до об'єкту нашого дослідження визначимо, що контроль поточних біологічних активів це організований процес аналізу за визнанням, оцінкою та регулюванням ресурсів сільськогосподарського підприємства на постійній основі для досягнення цілей організації. Основною метою контролю за поточними біологічними активами є вивчення їх фактичного стану та виявлення факторів, які мають негативний вплив не лише на звітність організації але й на процеси прийняття управлінських рішень.

Зазначимо, що контроль поточних біологічних активів розрізняється за трьома видами, детальний аналіз яких представлений у таблиці 1.1.

Проаналізувавши основні види контролю поточних біологічних активів, які можуть бути проведені як на вимогу суб'єкта господарювання так і внаслідок провадження діяльності органами виконавчої влади, визначимо основні завдання такого контролю [31]:

- перевірка точності та достовірності даних відображених у бухгалтерському програмному забезпеченні у порівнянні з первинною документацією;
- перевірка повноти та своєчасності надходження і списання поточних біологічних активів ;
- визначення кола матеріально відповідальних осіб за збереженням тваринництва та/або рослинництва, яке підпадає під категорію «поточних» біологічних активів;
- контроль за дотриманням норм чинного законодавства у сферах бухгалтерського та податкового обліках, а також щодо ветеринарних та інших норм;
- перевірка дотримання норм внутрішньогосподарського контролю (дотримання строків та вимог проведення інвентаризації поточних біологічних активів, організації обліку на полях чи у загонах, тощо).

Таблиця 1.1 – Характеристика видів контролю поточних біологічних активів

	Вид контролю	Сутність контролю	Відповідальний за проведення	Джерела контролю
За часом здійснення	Попередній	Передує прийняттю управлінських рішень та запобігає незаконним та неефективним витратам, сприяє недопущенню порушень законодавчих норм	Керівник підприємства та спеціаліст відповідальний за проведення контролю	Чинне законодавство, наказ «Про облікову політику», первинні документи з обліку поточних біологічних активів (додаток Е), Головна книга, фінансова звітність, акти і довідки попередніх ревізій, тощо
	Поточний	Здійснюється у процесі виконання управлінського рішення, що допомагає виявити та усунути порушення чинних норм, що мінімізує їх наслідки	Керівник підприємства та спеціаліст відповідальний за проведення контролю	
	Наступний	Перевіряються господарські операції після їх здійснення з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства та для виявлення помилок та похибок у попередньому та поточному контролі	Ревізійна комісія підприємства, Державна податкова служба, інші органи спеціалізованого державного контролю	
За інформаційним забезпеченням	Документальний	Встановлюється сутність та достовірність господарських операцій, що були відображені у бухгалтерському та статистичному обліках	Ревізійна комісія підприємства, Державна податкова служба, інші органи спеціалізованого державного контролю	
	Фактичний	Перевіряються дані представлені у звітності з реальним станом речі на відповідну дату	Ревізійна комісія підприємства, Державна податкова служба, інші органи спеціалізованого державного контролю	

*Джерело: складено автором на основі [30, 31]*

Отже, констатуємо, що контроль на всіх рівнях управління сільськогосподарських підприємством залишається актуальною темою як для керівництва так і для державних службовців, які такий контроль здійснюють. Контроль поточних біологічних активів є необхідним механізмом, оскільки

такий запобігає негативним або навіть катастрофічним наслідкам пов'язаним, наприклад, із недотриманням встановлених стандартів обліку та звітності, неправильним веденням записів бухгалтерського обліку, що може призвести до втрати бізнесу через дефіцит продукції. А відсутність контролю якості поточних біологічних активів може призвести до скорочення попиту на продукцію. Все це та багато іншого призводить до збиткової діяльності, а інколи, навіть, до банкрутства. Тому виробникам сільськогосподарської продукції на початку своєї діяльності значну увагу необхідно приділити саме контролю, а його ефективна організація, у подальшому зможе мінімізувати витрати на штрафні санкції, додаткове виробництво (виращування, відгодівлю), тощо.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА ТОВ «РАЙЗ–ПІВНІЧ»

### 2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

У сучасних умовах сільське господарство є однією із домінуючих та бюджетоформуючих галузей вітчизняної економіки. Так, наприклад на території Сумської області, станом на 2020 рік зареєстровано 1028 агроформувань, з них 652 є фермерськими господарствами, а інші сільськогосподарськими підприємствами, у той час як за масштабами їх діяльність займає 71,3 % від загальної площі області [33].

Досліджуване нами підприємство знаходиться в межах Степанівської ОТГ, де загальна площа громади складає 12942,2 га, тоді як частка сільськогосподарських угідь в середньому за 2018-2020 роки знаходиться в межах 66,49%. На території громади більше сотні суб'єктів здійснюють господарську діяльність, де поміж агроформувань бюджетоформуючими, станом на червень 2020 року, є: ТОВ «Райз–Північ» – 16,72 % ,ТОВ «Агротермінал Констракшин» – 10,41 %, ТОВ «Хлібодар» – 8,29 %, ТОВ «Райз Максимко» – 4,47 %, та інші [34].

З огляду лідируючих позицій об'єктом дослідження було обрано ТОВ «Райз-Північ», діяльність якого бере свій початок з 2007 року, а кінцевим бенефіціаром є Піацца Ніколас Ентоні уродженка Сполучених Штатів Америки. Засновниця володіє 100% статутного капіталу, що у вартісному вираженні складає 480 тис. грн. Керівником сільськогосподарського підприємства є Дрозд Ю.П.

Основною діяльністю ТОВ «Райз–Північ» є вирощування зернових та зернобобових культур, окрім цього підприємство займається вирощування однорічних та дворічних культур (зокрема горох, квасоля, петрушка, морква), вирощують ягоди та кісточкові фрукти. Хоча основна діяльність підприємства

орієнтована на рослинність, проте у невеликій кількості підприємств також займається розведенням та вирощуванням свиней, коней та великої рогатої худоби.

Враховуючи лідируючі позиції ТОВ «Райз–Північ» поміж бюджетоформуючих господарств Степінвської ОТГ, а також розгалуженість видів діяльності далі проаналізуємо його фінансові показники.

Так, спочатку були розраховані показники, які характеризують майновий стан ТОВ «Райз–Північ» (таблиця 2.1), зокрема коефіцієнт зносу протягом аналізованого періоду відповідає нормативному значенню та скорочується, що у свою чергу позитивно впливає на виробничі процеси оскільки технічний стан сільськогосподарських машин та обладнання покращується.

Наступний аналізований показник демонструє чи має можливість ТОВ «Райз–Північ» погасити поточні зобов'язання за рахунок найбільш ліквідних активів. Відтак, за досліджуваний період цей показник зростає, проте знаходиться в межах норми, а отже ТОВ «Райз–Північ» має фінансову можливість до негайного погашення боргів. Наступні аналізовані показники знаходяться в межах нормативних значень лише протягом 2020-2021 років, це є свідчення того, що саме у 2019 році підприємство переживало невелику кризу пов'язану з пандемією COVID–19. В результаті якої кількість реалізованої продукції скоротилась внаслідок скорочення попиту на продукцію, що відповідно вплинуло на такі показники як: коефіцієнт ліквідності платоспроможності (при порівнянні з 2021 роком підвищився на 0,417 пунктів), коефіцієнт розрахункової платоспроможності підвищився за аналогічний період на 0,154 пункти; а коефіцієнт критичної ліквідності зріс у свою чергу за два роки на 0,12 пунктів.

І останній показник, який був нами розрахований для оцінки платоспроможності ТОВ «Райз–Північ» є загальний коефіцієнт ліквідності. Відтак, станом на 2021 рік сільськогосподарське підприємство у повній мірі може виконувати покладені на нього короткострокові зобов'язання, адже за

останні роки керівництву ТОВ «Райз–Північ» вдалося зміцнити свій фінансовий стан та підвищити аналізований показник на 0,361 пункти.

Таблиця 2.1 – Динаміка аналізу майнового стану та платоспроможності діяльності ТОВ «Райз–Північ» за 2019 – 2021 роки

Показник	Формула розрахунку	2019р.	2020р.	2021р.	Норматив
Коефіцієнт зносу основних засобів	$\frac{\text{ф.1р.1012}}{\text{ф.1р.1011}}$	0,420	0,419	0,412	Зменшення
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{ф.1р.1165} + 1160}{\text{ф.1р.1695}}$	0,191	0,203	0,236	Не < 0,2 – 0,3
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	$\frac{\text{ф.1р.1165} + 1160 + 1125}{\text{ф.1р.1695}}$	0,556	0,691	0,710	0,7 – 0,8
Коефіцієнт ліквідної платоспроможності	$\frac{\text{ф.1р.1195}}{\text{ф.1р.1595} + 1695}$	0,757	1,157	1,174	> 1,0
Коефіцієнт критичної ліквідності	$\frac{\text{ф.1р.1195} - (1100 + 1110)}{\text{ф.1р.1695}}$	0,518	0,604	0,638	0,6 – 0,8
Загальний коефіцієнт ліквідності	$\frac{\text{ф.1р.1195}}{\text{ф.1р.1695}}$	0,836	0,875	1,197	> 1,0

*Джерело: авторські розрахунки*

Наступним етапом дослідження став розрахунок показників фінансової стійкості ТОВ «Райз–Північ» (таблиця 2.2), який показав, що частка капіталу в загальній сумі активів є більшим нормативного показника, а отже підтверджує факт погашення зобов'язань власними ТОВ «Райз–Північ» силами без додаткового фінансування. Розрахунок коефіцієнта фінансової стабільності підтвердив факт кризи у 2019 році, проте вже результати діяльності 2020 та 2021 років демонструють свою відповідність нормативним значенням. Результати наступних двох розрахованих показників свідчать, що ТОВ «Райз–Північ» з кожним роком скорочує суму довгострокових зобов'язань, а той час як суми акумульованих власних коштів на підприємстві зростають.



Таблиця 2.2 – Динаміка показників фінансової стійкості діяльності ТОВ «Райз–Північ» за 2019 – 2021 роки

Показник	Формула розрахунку	2019р.	2020р.	2021р.	Норматив
Коефіцієнт автономії	$\frac{\text{ф1р.1495}}{\text{ф1р.1900}}$	0,468	0,540	0,637	> 0,5
Коефіцієнт фінансової стабільності	$\frac{\text{ф1р.1495}}{\text{ф1р.1595} + \text{ф1р.1695}}$	0,816	0,937	1,136	> 1,0
Коефіцієнт залежності підприємства від довгострокових зобов'язань	$\frac{\text{ф1р.1595}}{\text{ф1р.1495}}$	0,179	0,159	0,078	Зменшення
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	$\frac{\text{ф1р.1195-1695}}{\text{ф1р.1195}}$	0,066	0,095	0,149	> 0,1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\text{ф1р.}(1495+1595-1095)}{\text{ф1р.1495}}$	0,236	0,365	0,752	> 0 збільшення

*Джерело: авторські розрахунки*

І останнім етапом економічної оцінки діяльності ТОВ «Райз–Північ» за 2019-2021 роки став розрахунок його ділової активності та рентабельності (таблиця 2.3). так, розраховані показники знаходяться в межах допустимих, вирізняється лише фінансові результати діяльності сільськогосподарського підприємства за 2019 рік. Той не дивно, адже цей рік характеризувався підвищеним рівнем заборгованостей від постачальників, терміни погашення якої були подовжені внаслідок форс-мажорних обставин. Також ТОВ «Райз–Північ» в окремих періодах затримувало оплату за договорами поставок добрив та засобів захисту рослин. Проте результати посівної 2019 та 2020 років добре відобразилися на діловій активності, тим самим прибутковість підприємства зросла, тим самим позитивно вплинувши на період погашення дебіторської та кредиторської заборгованості. Також відзначимо про зростання рентабельності продукції протягом 2020-2021 років, вважаємо, що це насамперед пов'язано з заключенням додаткових контрактів з західними підприємствам, яким відтепер буде поставляти

сільськогосподарську продукцію (зокрема це стосується овочів та фруктів) ТОВ «Райз–Північ».

Таблиця 2.3 – Динаміка показників ділової активності та рентабельності діяльності ТОВ «Райз–Північ» за 2019 – 2021 роки

Показник	Формула розрахунку	2019р.	2020р.	2021р.	Норматив
Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{ф2р.2000}}{\text{ф1р.1300}((\text{гр.3}) + 1300(\text{гр4})) / 2}$	0,413	0,459	0,582	Збільшення
Оборотність КЗ	$\frac{\text{ф2р.2000}}{\text{ф1р.1615}((\text{гр.3}) + \text{р.1615}(\text{гр.4})) / 2}$	8,737	17,340	38,230	Збільшення
Оборотність ДЗ	$\frac{\text{ф2р.2000}}{\text{ф1125гр..3} + 1125\text{гр..4} / 2}$	49,793	39,552	48,413	Збільшення
Період погашення ДЗ, днів	$\frac{360}{\text{Коефіцієнт оборотності ДЗ}}$	41	20	9	Зменшення
Період погашення КЗ, днів	$\frac{360}{\text{Оборотність КЗ}}$	7	9	7	Зменшення
Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{ф2р.2000}}{\text{ф1р.}((1100 + 1110)\text{гр3} + (1100 + 1110)\text{гр4})) / 2}$	2,542		6,100	Збільшення
Фондовіддача	$\frac{\text{ф2р.2000}}{\text{ф1р.}(1011(\text{гр3}) + 1011(\text{гр4})) / 2}$	0,728	0,885	0,993	Збільшення
Рентабельність активів	$\frac{\text{ф2 р.2350}}{\text{ф1р.}(1300(\text{гр3}) + 1300(\text{гр4})) / 2}$	-0,015	0,127	0,429	> 0 збільшення
Рентабельність власного капіталу	$\frac{\text{ф2р.2350}}{\text{ф1р.}(1495(\text{гр3}) + 1495(\text{гр4})) / 2}$	-0,018	0,007	0,060	> 0 збільшення
Рентабельність продажу	$\frac{\text{ф2р.2190}}{\text{ф2р.2000}}$	-0,005	0,001	0,189	> 0 збільшення

Джерело: авторські розрахунки

Таким чином, проведений аналіз фінансового стану ТОВ «Райз–Північ» показав, що підприємство досить ефективно використовує свої фінансові ресурси, тоді як відділ збуту постійно працює над збільшенням клієнтської бази, що допомогло відновити та покращити показники ділової активності за 2020-2021 рік на противагу кризовому стану підприємства у 2019 році. Також відзначимо той факт, що керівництвом стимулюється розробка

короткострокових та довгострокових стратегій, на основі яких підприємство досліджує ринок сільськогосподарської продукції та починає вирощування додаткових культур та видів тварин. Наприклад, у 2020 році підприємство виділило під посадку горіхових дерев 5 га землі, які орендуються ТОВ «Райз–Північ». На даний момент горіхові дерева не плодоносні, проте, очікується що у 2024 році вдасться зібрати перший урожай, та реалізувати таку сільськогосподарську продукцію.

Отже, проведене нами дослідження показало, що господарська діяльність ТОВ «Райз–Північ» не є стабільно зростаючою, їй притаманні коливання внаслідок впливу багатьох факторів, таких як: якість придбаного посівного матеріалу, родючість ґрунту, кліматичні умови, вплив макроекономічних факторів, тощо. Проте, керівництво сільськогосподарського підприємства намагається мінімізувати втрати та постійно проводить оцінку попиту споживачів, аналіз переваг конкурентів та намагається освоїти нові ринку збуту, що відповідно позитивно впливає на фінансові показники діяльності.

## 2.2 Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві

Поточні біологічні активи є основними ресурсами сільськогосподарських підприємств, в результаті вирощування та відгодівлі яких аграрне підприємство акумулює прибуток внаслідок реалізації такої продукції. Так і на ТОВ «Райз–Північ», саме внаслідок реалізації поточних біологічних активів сільськогосподарське підприємство протягом багатьох років є прибутковим. В сучасних реаліях на балансі підприємства відображаються поточні біологічні активи тваринництва (скотарство, свинарство, птахівництво) та рослинництва (зернові, технічні та овочеві культури).

Управлінський персонал ТОВ «Райз–Північ» досить багато уваги приділяє як породам сільськогосподарської худоби, які вирощуються на фермі, так і родючості культур. В першу чергу це пов'язано з кліматичними змінами, адже, наприклад, ті сільськогосподарські культури, які давали найбільше врожаю та були стійкими до змін клімату ще у 2018 році, на сьогоднішній день повністю виведені через не продуктивність.

Проведений аналіз динаміки вартості поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ» свідчить що підприємство щороку кількість вирощуваної сільськогосподарської продукції рослинництва, особливо це стосується зернових та овочевих культур. Кількість вирощуваних технічних культур підприємство скорочує внаслідок, якщо станом на 2019 рік окремі земельні ділянки ТОВ «Райз–Північ» були засаджені ріпаком та соєю, то станом на 2021 рік привілейовану більшість становить соняшник. Щодо поточних біологічних активів тваринництва, то динаміка не є рівномірною, наприклад вартість свинарства низькою була у 2020 році, що стало наслідком хвороби породи в'єтнамських поросят, відтак у 2 кварталі 2021 були закуплені молодняк свиней породи Дюрок та Ландрас (таблиця 2.4).

Таблиця 2. 4– Динаміка вартості поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ» у розрізі їх видів за 2019-2021 роки, тис.грн

Види поточних біологічних активів	Роки		
	2019	2020	2021
Поточні біологічні активи	41956,7	46899,0	51142,8
<i>Тваринництво</i>	2452,1	3477,8	3804,4
Скотарство	459,5	862,8	796,3
Свинарство	967,3	652,9	1001,9
Птахівництво	1025,3	1962,1	2006,2
<i>Рослинництво</i>	39504,6	43421,2	47338,4
Зернові культури	11529,2	16892,2	22255,2
Технічні культури	12685,8	10526,7	8367,6
Овочеві культури	15289,6	16002,3	16715,6

Джерело: складено за даними ТОВ «Райз–Північ»

Аналіз показав, що кількість поточних біологічних активів як рослинництва так і тваринництва у динаміці збільшується, що є свідчення нарощування виробничого сільськогосподарського потенціалу ТОВ «Райз–Північ», проте варто зауважити що вартість таких активів зростає не пропорційна кількості нової худоби, це пов'язано із вартістю нових порід свиней та корів, які були закупаються підприємством на регулярній основі.

Тож, на перший погляд, господарська діяльність ТОВ «Райз–Північ» є зразковою, проте дослідивши особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а саме у розрізі обліку та контролю поточних біологічних активів були виявлені певні недосконалості.

Так, наприклад на підприємстві функціонує облікова політика, нова редакція якої була затверджена наказом керівника від 01.01.2017 року. До цього облікова політика ТОВ «Райз–Північ» була складена при заснуванні підприємства у 2007 році. Причиною внесення змін до облікової політики у 2017 році стала її довільна форма та зміна головного бухгалтера. Функціонуюча на той час облікова політика не відображала основних елементів обліку, оцінки, амортизації будь-яких активів на підприємстві. В першу чергу головним бухгалтером було приділено увагу обліку та відображенню у звітності операцій з основними засобами, а також обліку та оцінці поточних біологічних активів, адже цій ділянці обліку раніше взагалі не було приділено уваги. Так нами була проаналізована облікова політика досліджуваного підприємства яка діяла до 2016 року з тією, що функціонує на поточний момент господарювання, а також визначені ті аспекти, які варто відображати у обліковій політиці відповідно до рекомендацій чинного законодавства.

Таблиця 2.5 – Порівняльна характеристика минулої та поточної облікової політики ТОВ «Райз–Північ» з рекомендаціями визначеними чинним законодавством щодо поточних біологічних активів

№ з/п	Елемент облікової політики	Відповідно до норм законодавства	Відповідно до облікової політики ТОВ «Райз–Північ» від 2007 року	Відповідно до облікової політики ТОВ «Райз–Північ» від 2007 року
1	Об'єкт бухгалтерського обліку	+	–	+
2	Одиниця виміру (Шт, голови, га, кг, л,)	+	–	+
3	Оцінка на дату балансу	+	–	+
4	Методи визначення справедливої вартості	+	–	–
5	Умови та строки проведення інвентаризації	+	–	–
6	Порядок переоцінки	+	–	+

*Джерело: складено на основі даних ТОВ «Райз–Північ»*

Відповідно до проведеного аналізу видно, що облікова політика, яка функціонувала до 2017 року взагалі не висвітлювала тих елементів, які стосуються поточних біологічних активів. Проте, облікові працівники свідчать, хоча така інформація не була відображена у внутрішньому документі сільськогосподарського підприємства, зате працівники бухгалтерії вели системний облік поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва за первісною вартістю, а одиницями виміру слугували кілограми, голови та штуки. Також варто зауважити про відсутність у поточній обліковій політиці таких необхідних елементів як: строки інвентаризації та використовувані методи визначення справедливої вартості. Це є негативним фактором та ставить під сумнів реальні дані про кількість осіб тваринництва та об'єми рослинництва з фактичними даними відображеними у бухгалтерському обліку, а також стає невідомо як визначається справедлива вартість поточних біологічних активів та є сумнів у порівнюваності даних та їх релевантності.

Наказом керівника ТОВ «Райз–Північ» також затверджений робочий план рахунків. Так, бухгалтерський облік поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ» ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», який

акумулює всю інформацію за дебетом рахунку про оприбуткування та реалізацію зернових культур та поточних об'єктів біологічних активів тваринництва, тоді як за кредит такого рахунку видно вибуття таких активів, продаж чи передачу на переробку.

Окрім узагальнюючого рахунку, робочим планом рахунків ТОВ «Райз–Північ» передбачено такі субрахунки як:

– рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», який відповідно до оновленого робочого плану рахунків з 2017 року розподіляється на аналітичні рахунки, зокрема такі: 211/1 «Поточні біологічні активи зернових культур», 211/2 «Поточні біологічні активи технічних культур», 211/3 «Поточні біологічні активи овочевих культур»;

– рахунок 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», аналітика якого орієнтована на ті групи поточних біологічних активів тваринництва які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема: 212/1 «Поточні біологічні активи свинарства», 212/2 «Поточні біологічні активи скотарства», 212/3 «Поточні біологічні активи птахівництва»;

– рахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», який вміщує дані у розрізі таких аналітичних рахунків як: 213/1 «Поточні біологічні активи свинарства», 213/2 «Поточні біологічні активи тваринництва скотарства», 213/3 «Поточні біологічні активи тваринництва птахівництва».

Відтак, робочий план рахунків ТОВ «Райз–Північ» був розроблений за галузевою ознакою, що з одного боку спрощує бухгалтерський облік, а з іншого не дає повного уявлення, наприклад про поточну кількісні нетелів, чи молодняку на підприємстві.

Також зауважимо, що на підприємстві журнально-ордерна форма ведення обліку, яка формується на основі програмного забезпечення 1С.Бухгалтерія. Враховуючи можливості автоматизованої системи

бухгалтерія формує первинну документацію, яка роздруковується візується відповідальними особами, головним бухгалтером та керівництвом. Після чого така документація зшивається, формується у реєстри, а після закінчення звітного періоду зберігається у архіві.

Особливості організації первинного обліку поточних біологічних активів на досліджуваному підприємстві представлено в таблиці 2.6, причому фактичний первинний облік порівняно з тими документами, які згідно норм чинного законодавства мають складатися та зберігатися на сільськогосподарських підприємствах протягом трьох років.

Таблиця 2.6 – Аналіз наявності та обігу первинних документів з обліку поточних біологічних активів ТОВ «Райз–Північ»

Первинний документ	Застосування	
	Відповідно Наказу №73 від 21.02.2008	Фактично на ТОВ «Райз–Північ»
<b>Тваринництво</b>		
Акт на оприбуткування приплоду тварин	+	+
Звіт про процеси інкубації	+	–
Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці	+	–
Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж)	+	+
Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів	+	+
Обліковий лист забою та падежу худоби	+	+
Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів	+	+
Відомість зважування тварин	+	–
Розрахунок визначення приросту	+	+
Книга обліку руху тварин і птиці на фермі	+	+
Звіт про рух тварин і птиці на фермі	+	+
Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби	+	+
Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць	+	+
<b>Рослинництво</b>		
Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю	+	+
Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю)	+	+

*Джерело складено автором*



Дані таблиці свідчать, що основні первинні документи які підтверджують оприбуткування, рух та вибуття поточних біологічних активів формуються на підприємстві. Також варто зауважити, що їх заповнення відповідає всім визначеним нормам. Проте, увагу облікового персоналу варто звернути на ті документи, які не формуються матеріально відповідальними особами, зокрема на ТОВ «Райз–Північ» не заповнюються документи у визначеному порядку про процеси інкубації, вихід та сортування добового молодняка, відомість зважування тварин. Визнаємо, що такі записи формуються у зошиті, що не відповідає чинним вимогам, та ставить під сумнів достовірність даних відображених у таких документах, а отже може викривляти інформацію подану у звітності.

Негативним фактом також є відсутність затвердженого графіку документообігу, адже такий слугує інструментом упорядкування бухгалтерських даних та своєчасності одержання первинних документів від структурних підрозділів відділом бухгалтерії ТОВ «Райз–Північ».

Важливо у обліковій політиці також визначити методи визначення справедливої вартості, наприклад на багатьох підприємствах таку вартість формують на основі цін активного ринку. Тобто, фактично підприємство встановлює таку вартість поточних біологічних активів які були запропоновані його конкурентом на ринку. Хоча існують певні недоліки цього методу, проте бухгалтери надають йому перевагу через простоту та відсутність додаткових умов.

Щодо контролю за обігом поточних біологічних активів, то питанню такому на підприємстві не приділяється значної уваги, про що свідчить відсутність у обліковій політиці підприємства згадування про необхідність інвентаризації, її умови та строки. Проте фактично така ситуація відбувається в кінці кожного року для тваринництва та один раз на рік (частіше восени) для видів поточних біологічних активів рослинництва. Такий процес організовується за участю інвентаризаційної комісії, яка спочатку забезпечує

відсутність можливості безконтрольного введення або виведення поточних біологічних активів на/в склади, табори, посівні площі, тощо. Особливостями інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва на ТОВ «Райз–Північ є:

- перерахунок свиней здійснюється окремо по станках, де вони розподілені за видами та знаходяться у спокійному стані;
- перерахунок курей (курчат) відбувається прямим перерахунком;
- велика рогата худоба обліковується у момент перегону з приміщення на вигульну ділянку.

Тоді як інвентаризація продукції рослинництва овочевих культур відбувається безпосередньо на полях для аналізу факту існування крадіжок.

Результати інвентаризації передаються в бухгалтерію, на основі якої головний бухгалтер відображає у бухгалтерському обліку надлишки або нестачі поточних біологічних активів порівнюючи дані з минулими періодами, а також відомостями про загибель тварин, та відомостями про переведення у групу довгострокових біологічних активів. Для унеможливлення факту невнесення інформації або її подвоєння.

Відтак, система контролю за поточними біологічними активами фактично функціонує, проте документально не затверджена у обліковій політиці, також у ній відсутні строки інвентаризації у розрізі видів поточних біологічних активів тваринництва, адже терміни життєдіяльності та функціонування у кожного з них різний. Вважаємо, що такий елемент, як умови та строки проведення інвентаризації, обов'язково має знайти своє відображення в обліковій політиці ТОВ «Райз–Північ» з метою встановлення єдиного процесу обліку та контролю за рухом поточних біологічних активів.

Таким чином, проведений аналіз особливостей обліку та контролю поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ» показав, що підприємство займається вирощуванням продукції рослинництва та тваринництва, де прибутковість формує реалізація зернових та технічних культур, у той час як продукція тваринництва є найбільш вибагливою. Це

пов'язано з хворобливістю худоби, непристосованістю окремих порід до кліматичних умов Сумської області, тощо. Так, управлінський персонал досить значну увагу приділяє відновленню ґрунтів за допомогою засобів захисту рослин та добрив, а також щороку поновлює види вирощуваних рослин та тварин оцінюючи її продуктивність. Що стосується безпосередньо обліку, то нами була досліджена облікова політика ТОВ «Райз–Північ», яка відобразила слабкі сторони організації, здебільшого вони стосується підтвердження факту здійснення операцій, зокрема процесів інкубації птахів, росту худоби та сортування добового молодняка птиці. Також було наголошено на необхідності доопрацювання такого внутрішнього документу у розрізі, графіка документообігу, додаткової класифікації поточних біологічних активів у плані рахунків для відображення даних у розрізі, наприклад нетелів чи молодняка. Окремої уваги потребує відображення у обліковій політиці умов процесу інвентаризації та її строків, адже така виступає єдиним інтервентом контролю за оприбуткуванням та обігом поточних біологічних активів на підприємстві. При внесенні таких змін, а також при відповідальному підході за дотриманням внутрішніх норм підприємство підвищить якість інформації та зможе оперувати адекватними даними про стан поточних біологічних активів на підприємстві.

### 2.3 Шляхи вдосконалення обліку та контролю поточних біологічних активів на підприємстві

На основі проведеного аналізу особливостей організації бухгалтерського обліку та контролю поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ» нами були виокремлені деякі недоліки, усунення яких у короткостроковій перспективі підвищить якість облікової інформації, що позитивно відобразиться на управлінських рішеннях щодо окремих видів вирощуваних рослин та тварин, які, очікувано, позитивно відобразяться на фінансових показниках діяльності сільськогосподарського підприємства.

Відтак, на рисунку 2.1 знайшли відображення ті проблеми обліку та контролю поточних біологічних активів, які необхідно відобразити у обліковій політиці, її додатках чи внутрішніх інструкціях щодо обліку таких активів. Окрему увагу на рисунку також було приділено напрямкам вирішення таких проблем, які далі будуть розглянуті детально.

Проблемні аспекти обліку та контролю поточних біологічних активів на ТОВ «Райз–Північ»		
<p><u>Проблема:</u> класифікація ПБА у плані рахунків лише за галузевою ознакою; <u>Рішення:</u> додатково класифікувати ПБА за технологічною ознакою</p>	<p><u>Проблема:</u> відсутність методів визначення справедливої вартості ПБА; <u>Рішення:</u> дослідити методи ПБА та запропонувати найбільш релевантні;</p>	<p><u>Проблема:</u> відсутність строків та особливостей інвентаризації ПБА в обліковій політиці; <u>Рішення:</u> визначити строки проведення інвентаризації та умови її проведення</p>

Рисунок 2.1 – Проблемні аспекти обліку та контролю поточних біологічних активів та напрямки їх вирішення на ТОВ «Райз–Північ»

*Джерело: авторська розробка*

Щодо класифікації поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, то в даному випадку така має безпосередній вплив на робочий план рахунків. Оскільки на підприємстві існують різні види тварин, особливо це стосується скотарства, то вважаємо за необхідне доопрацювати робочий план рахунків та виокремити додаткову класифікацію тварин за технологічною ознакою (таблиця 2.7).

Де під «хлібоподібними» культурами необхідно розуміти пшеницю, жито та ячмінь, а під просоподібними – кукурудзу та просо. Інші аналітичні рахунки пропонуємо залишити без змін враховуючи щорічну зміну видів таких культур, які формуються на основі конкурентного ринку, попиту споживачів та макроекономічних факторів. Так, наприклад станом на березень 2022 року ТОВ «Райз–Північ» повністю відмовилося від вирощування конопель, про що акцентувалося наприкінці 2020 року, а всі вільні земельні

ділянки були засаджені соняшником враховуючи військове положення та підвищення попиту на технічні культури, зокрема олійні.

Таблиця 2.7 – Приклад робочого плану рахунків враховуючи галузеву та технологічну ознаки поточних біологічних активів

Аналітичні рахунки синтетичного рахунку 21 «Поточні біологічні активи»		
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою	211/1 «Поточні біологічні активи зернових культур»; 211/2 «Поточні біологічні активи технічних культур»; 211/3 «Поточні біологічні активи овочевих культур»;	211/11 «ПБА зернових хлібних культур» 211/12 «ПБА зернових просоподібних культур»
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»	212/1 «Поточні біологічні активи свинарства»; 212/2 «Поточні біологічні активи скотарства»; 212/3 «Поточні біологічні активи птахівництва»;	212/11 «ПБА молоді свині на відгодівлі» 212/12 «ПБА ремонтний молодняк свиней» 212/13 «ПБА нетелі та свині первістки» 212/14 «ПБА свині донори ембріонів»  212/21 «ПБА молодняк корів на випоюванні та відгодівлі» 212/22 «ПБА ремонтний молодняк корів» 212/23 «Нетелі так корови первістки» 212/24 «ПБА корови донори ембріонів»  212/31 «ПБА молодняк птиці» 212/32 «ПБА птиця на висиджуванні»
рахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»	213/1 «Поточні біологічні активи свинарства»; 213/2 «Поточні біологічні активи тваринництва скотарства»; 213/3 «Поточні біологічні активи тваринництва птахівництва»	213/11 «ПБА молоді свині на відгодівлі» 213/12 «ПБА ремонтний молодняк свиней» 213/13 «ПБА нетелі та свині первістки» 213/14 «ПБА свині донори ембріонів»  213/21 «ПБА молодняк на випоюванні та відгодівлі» 213/22 «ПБА ремонтний молодняк» 213/23 «Нетелі так корови первістки» 213/24 «ПБА корови донори ембріонів»  213/31 «ПБА молодняк птиці» 213/32 «ПБА птиця на висиджуванні»

Джерело: авторська розробка

Що стосується тваринництва, то це в першу чергу дасть змогу порівнювати дані у розрізі не лише видів тварин але й їх основних характеристик. Відтак, за допомогою оборотно-сальдової відомості по 212/21

рахунку можна проаналізувати кількість молодняка крупного рогатого скота на випоюванні та відгодівлі за даними бухгалтерського обліку та звірити їх з фактичними даними на фермі у загоні. Звичайно, відзначимо що процес відображення у обліку операцій з поточними біологічними активами стане більш трудомістким, проте якість інформації підвищиться, що відповідно вплине на ефективність управлінських рішень.

Впровадження запропонованого плану рахунків у господарську діяльність ТОВ «Райз–Північ» відобразиться також і на бухгалтерських проведеннях, приклад застосування запропонованого нами плану рахунків відображений у додатку Ж.

Недоліком системи контролю на досліджуваному сільськогосподарському підприємстві є відсутність документального затвердження строків та умов проведення інвентаризації. Хоча, нормативно-правові акти рекомендують такі аспекти відображати у обліковій політиці через їх суттєвість. Так, нами були запропоновані строки проведення інвентаризації для поточних біологічних активів тваринництва ТОВ «Райз–Північ» (табл. 2.8)

Таблиця 2.8 – Запропонована частота проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва на ТОВ «Райз–Північ»

№ з/п	Частота інвентаризації	Об'єкт	Строки проведення
1	Щокварталу	Молодняк тварин свинарства, скотарства та птахівництва, тварини на відгодівлі, ремонтний молодняк, птиця висиджувані	На 01.04.20XX року; На 01.07.20XX року; На 01.09.20XX року; На 31.12.20XX року
2	Раз на рік	Яйця птиці в інкубаторах	На 01.01.20XX року

*Джерело: авторська розробка*

Дотримання таких строків експлуатації підвищить порівнюваність даних, на основі яких можна роботи ретро перспективний аналіз, для оцінки якості виконання стратегії підприємства. Також керівництву та головному бухгалтеру варто проводити порівняння не лише фактичних та планових даних

щодо наявності поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, але й своєчасність, наприклад переведення ремонтного молодняка у основне стадо чи інші тварини у старші вікові групи. Увага інвентаризаційної комісії має бути орієнтована не лише на кількісні та якісні показники поточних біологічних активів, але й звертати увагу на інвентарні номери тварин. Так, у разі їх відсутності матеріальні особи мають дати пояснення щодо їх походження, адже існує ймовірність утримання на фермах сільськогосподарських тварин які належать співробітникам. Відтак, саме інвентаризація стане для ТОВ «Райз–Північ» найефективнішим інструментом контролю поточних біологічних активів.

Окрім цього увагу обліково персоналу, вважаємо за необхідне звернути на методи визначення справедливої вартості поточних біологічних активів. Так, на практиці справедлива вартість визначається на основі цін активного ринку, проте у обліковій політиці також варто передбачити такі випадки коли ціну активного ринку визначити складно, або такої ціни не встановлено. У такому випадку рекомендуємо застосовувати:

- останню ринкову ціну, тобто якщо раніше ТОВ «Райз–Північ» вирощувала аналогічні активи то справедливою вартістю поточного активу буде ціна реалізації такого активу власнику у минулому періоді, звичайно у такому випадку необхідно оцінити чи не відбулися суттєві зміни у економічному, технологічному та іншому середовищах;

- ринкових цін з урахування індивідуальних характеристик властивих поточному біологічному активу;

- та інших додаткових показників, які відображають ринок цін на поточні біологічні активи рослинництва та тваринництва.

Отже, вважаємо, що якщо бухгалтерія ТОВ «Райз–Північ» застосує на практиці запропоновані рекомендації це дасть змогу: унеможливити невірну оцінку поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, скоротить похибки при розрахунку справедливої ціни на такі активи, мінімізує порушення строків оприбуткування молодняка тварин, тощо, знизить

ймовірність відображення в бухгалтерському обліку поточних біологічних активів за невірними групами, мінімізує ймовірність виникнення колізій між даними синтетичного та аналітичного обліку, унеможливить приховування падежу поточних біологічних активів та ймовірність їх вчасного не оприбуткування біологічних активів.



## ВИСНОВКИ

Вітчизняному аграрному сектору економіки характерна нестабільність, що стала наслідком впливу природних умов, урожайності ґрунту, засобів догляду за рослинами, якості кормів для сільськогосподарських тварин. Окрім перелічених факторів впливу науковці також вбачають необхідність приділення достатньої уваги обліку та контролю за поточними біологічними активами.

Проведений аналіз вітчизняних наукових праць підтвердив твердження щодо необхідності організації та функціонування точного та достовірного бухгалтерського обліку та контролю на сільськогосподарських підприємства, що в першу чергу пов'язано з постійними кількісними та якісними змінами поточних біологічних активів. Окрім цього важливість обліку та контролю наголошується у нормативно-правових актах та методичних рекомендаціях. Також у роботі було узагальнено класифікацію поточних біологічних активів, та їх розподіл за видовою ознакою.

В роботі були розглянуті особливості визнання та оцінки поточних біологічних активів. Так, для відображення руху поточних біологічних активів на підприємстві, Планом рахунків передбачено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», на якому відображаються їх рух на основі справедливої чи первісної вартостей. Враховуючи методичні рекомендації щодо оцінки поточних біологічних активів, нами також були узагальнені результати наукових праць вітчизняних вчених, які наголошують на необхідності врахування сезонних умов при організації бухгалтерського обліку таких активів.

В результаті дослідження питання контролю поточних біологічних активів було виявлено, що ефективно організований процес контролю за обігом поточних біологічних активів сприяє формуванню достовірних даних пов'язаних з біологічними перетвореннями та врожайми біологічних активів,

що позитивно впливає не лише на показники прибутковості бізнесу, але й дає змогу оперативно приймати управлінські рішення.

Враховуючи результати теоретичного огляду, надалі було досліджено практичний аспект, який стосувався особливостей обліку та контролю на сільськогосподарському підприємстві. Де, спочатку особливу увагу було приділено фінансово-економічним показникам його господарської діяльності. В результаті застосування коефіцієнтного методу було виявлено, що господарська діяльність ТОВ «Райз–Північ» не є стабільно зростаючою, їй притаманні коливання внаслідок впливу багатьох факторів, таких як: якість придбаного посівного матеріалу, родючість ґрунту, кліматичні умови, вплив макроекономічних факторів.

Поточні біологічні активи є основними ресурсами досліджуваного підприємства, а керівництво намагається нарощувати їх загальну вартість не лише за рахунок кількісних характеристик алей й якісних. Дослідження показало, що підприємство нещодавно змінило облікову політику, яка більше відповідає нормативним рекомендаціям за попередньою версією, проте досі існують ті аспекти які необхідно доопрацювати та удосконалити. Що стосується контролю поточних біологічних активів, то такі положення не відзначені у жодному внутрішньому документі ТОВ «Райз–Північ», проте обліковим персоналом проводяться інвентаризації, хоча такі не відповідають нормативним нормам.

У результаті теоретичного аналізу методологічної бази та практичного дослідження особливостей обліку та контролю на сільськогосподарському підприємстві були виокремлені ті аспекти, яка мають бути опрацьовані обліковим персоналом, та у найближчій перспективі впроваджені у господарський процес. Імплементация визначених рекомендацій унеможливити невірну оцінку поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, скоротить похибки при розрахунку справедливої ціни на такі активи, мінімізує порушення строків оприбуткування молодняка тварин, тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна стала четвертою в рейтингу постачальників агропродукції в ЄС. *PigUA.info*. URL: <https://pigua.info/uk/post/news-of-ukraine-and-world/ukraina-stala-cetvertou-v-rejtingu-postacalnikiv-agroprodukcii-v-es> (дата звернення: 07.04.2022).
2. What role does Ukraine play in the world trade of raw materials?. *Pig production blog: swine nutrition, pig farming, - pig333, pig to pork community*. URL: [https://www.pig333.com/latest\\_swine\\_news/what-role-does-ukraine-play-in-the-world-trade-of-raw-materials\\_18167/](https://www.pig333.com/latest_swine_news/what-role-does-ukraine-play-in-the-world-trade-of-raw-materials_18167/) (дата звернення: 07.04.2022).
3. Служба новин. За рік поголів'я ВРХ в Україні зменшилось на 6,2%. *Агрополіт - гаряча агрополітика*. URL: <https://agropolit.com/news/19390-za-rik-pogolivya-vrh-v-ukrayini-zmenshilos-na-62> (дата звернення: 07.04.2022).
4. Слободян В.Д. Особливості обліку біологічних активів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2007. Вип. 15. Т. 2. С. 8–10.
5. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єктів обліку та контролю. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Випуск 23. 2018. С.622-626. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2018/122.pdf> (дата звернення: 07.04.2022).
6. Богданюк О.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 21 с.
7. Головачко В.М. Поняття, класифікація та оцінка біологічних активів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Вип. 1(3). С. 201–206
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.05р. № 790. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 02.04.2022).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027). (дата звернення: 02.04.2022).
10. Кузьмович П. М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. №4. С. 32–37.
11. Циган Р. М., Костюк О. С., Тимченко Є. А. Удосконалення класифікації біологічних активів з метою підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства. *Ефективна економіка*. 2012. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 01.04.2022).
12. Кучеренко Т. Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 46–49.
13. Мельник О. С. Біологічні активи та біологічні перетворення рибицтва: економічна сутність і класифікація. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 114–124. URL: <http://efm.vsau.org/files/pdfa/3475.pdf> (дата звернення: 15.03.2022).
14. Fischer, M.; Marsh, T. 2013. Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. *Journal of Accounting and Finance*; West Palm Beach.vol.13: 57-74.
15. Herbohn, K.; Herbohn, J. 2006. International Accounting Standard (IAS) 41: what are the implications for reporting forest assets? Smallscale forest economics, *Management and Policy* 5(2): 175-189. Retrieved from <https://link.springer.com/article/10.1007/s11842-006-0009-1>
16. Ore, M. 2011. Problematic Aspects of Accounting for Biological Assets. Proceedings of the International, Scientific Conference. Production and Taxes. Jelgava: Vidzeme University of Applied Sciences, 204.-210. Retrieved from [http://llufb.llu.lv/index\\_en.html](http://llufb.llu.lv/index_en.html)
17. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і аудит*. Випуск. Ч. 1. Київ: КНЕУ, 2007. 200 с. С.75-84.

18. Фесенко В., Таран В. Проблеми оцінки поточних біологічних активів та відображення їх у фінансовій звітності підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2019. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/56/590.pdf> (дата звернення: 08.04.2022).

19. Коробова Н. Новий облік сільськогосподарської діяльності та облікова політика підприємства. Облік і фінанси АПК. Випуск №2. 2010. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/noviy-oblik-silskogospodarskoi-diyalnosti-ta-oblikova-politika-pidpriemstva.html> (дата звернення: 08.04.2022).

20. Mockler J.R., Readings in Management Control. 1970

21. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

22. Конституція України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

23. Податковий кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

24. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

26. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 08.04.2022).

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32). Фінансові інструменти: подання. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text) (дата звернення: 08.04.2022).

29. Андрушко Р. Особливості обліку та контролю поточних біологічних активів тваринництва. *Облік і фінанси*. 2013. № 10. С. 21-28.

30. Голотюк Л. С. Організація внутрішньогосподарського обліку поточних біологічних активів тваринництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 11. С. 113-122. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2016\\_11\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_11_13). (дата звернення: 08.04.2022).

31. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С.85-87

32. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.04.2022).

33. Структура сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами. *Департамент агропромислового розвитку*. URL: <http://www.apk.sm.gov.ua/index.php/uk/57-napryamki-diyalnosti/ekonomika/infrastruktura-silskykh-terytorii> (дата звернення: 22.04.2022).

34. Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту бюджету Степанівської селищної об'єднаної територіальної громади Сумської області за період з 01 січня 2018 р. по 30 червня 2020 року. Суми. 2020. 133 с.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### SUMMARY

Olshanska A.O. Accounting and control of the availability and movement of current biological assets. Qualifying work of the bachelor. ARI BEM, Sumy, 2022

Theoretical, methodical and practical aspects of the organization of accounting and control of current biological assets are investigated in the work. The main purpose of this study is to develop recommendations for improving the accounting and control of current biological assets. The state of accounting and control of current biological assets of crop and livestock production at an agricultural enterprise is studied.

Key words: current biological assets, biological assets of animal husbandry, biological assets of crop production, agriculture, accounting, control.

#### АНОТАЦІЯ

Ольшанська А.О. Облік і контроль наявності та руху поточних біологічних активів. Кваліфікаційна робота бакалавра. ННІ БІЕМ, Суми, 2022 р.

У роботі досліджено теоретичні, методичні та практичні аспекти організації обліку і контролю поточних біологічних активів. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендації щодо покращення обліку та контролю поточних біологічних активів. Досліджено стан обліку та контролю поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва на сільськогосподарському підприємстві.

Ключові слова: поточні біологічні активи, біологічні активи тваринництва, біологічні активи рослинництва, сільське господарства, облік, контроль.



## Додаток Б

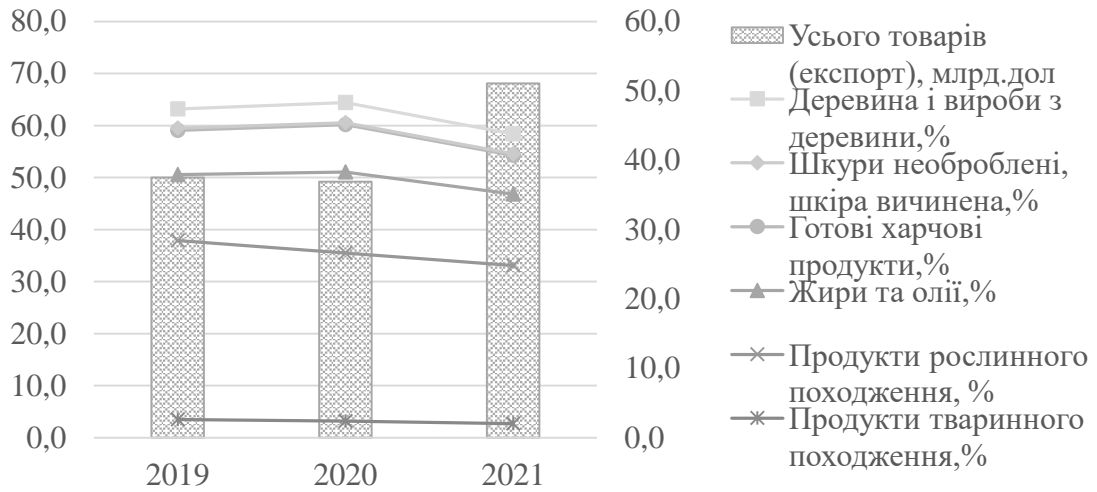


Рисунок Б.1 – Динаміка експорту сільськогосподарської продукції за період 2019-2021 років

Джерело: складено автором на основі [32]

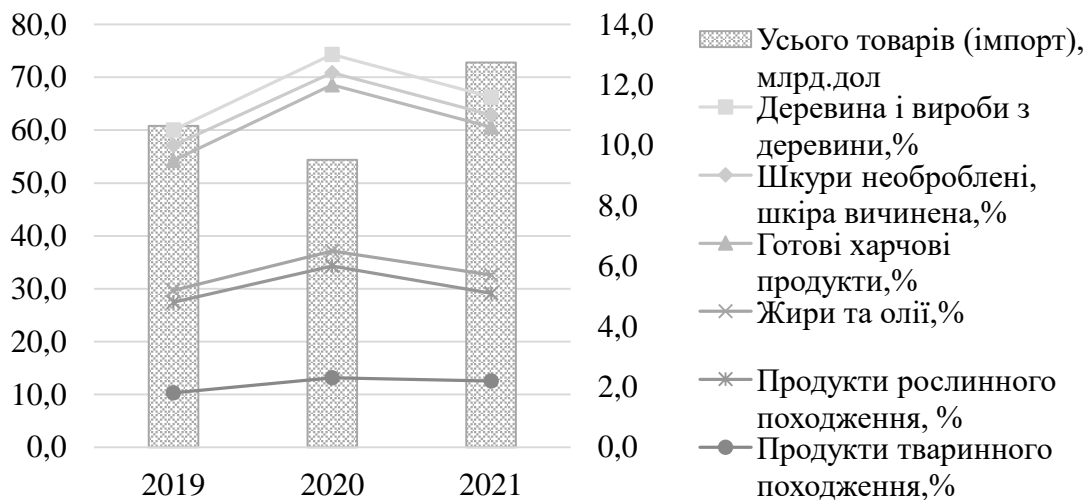


Рисунок Б.2 – Динаміка імпорту сільськогосподарської продукції за період 2019-2021 років

Джерело: складено автором на основі [32]

## Додаток В

Таблиця В.1 – Характеристика чинних нормативно-правових документів з питань обліку та контролю поточних біологічних активів

№ з/п	Документ	Характеристика	Особливості використання
1	Конституція України	Конституція України являє собою сукупність фундаментальних, юридично незаперечних норм, які поширюється на всі без винятку сфери суспільства. Будь-яка конституція встановлює соціально-політичне обличчя держави, фіксує вихідні принципи їх функціонування й розвитку, а також сприяє розвитку публічного права	Забезпечення діяльності підприємства
2	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-ХІV (зі змінами та доповненнями)	Безпосередньо викладені принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального забезпечення та обсяг фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності і застосування подвійного запису	Організація договірної роботи на підприємстві
3	Податковий кодекс України від 02.12.10р. № 2755 – ІУ	Визначає платників податку на додану вартість, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій, поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету. У цьому Законі терміни вживаються у такому значенні: податок, оподаткування, платник податку, оподатковувана операція, податок на додану вартість, оподаткування податком на додану вартість	При формуванні фінансової звітності
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73	Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів.	Організація договірної роботи на підприємстві
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11. 2005 р. № 790	Це Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та	Організація договірної роботи на підприємстві

		розкриття інформації про них у фінансовій звітності	
6	Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Положення, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. - №88	Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету	Організація первинного обліку
7	МСФО 41 «Сільське господарство» Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник /За ред. Жука В.М. - К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. - 368 с.	Мета цього Стандарту - визначити обліковий підхід, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю. Визнання та облік біологічних активів починається, коли підприємство отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами та може надійно оцінити його собівартість або справедливую вартість	Організація договірної роботи на підприємств
8	Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнальноордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу : Наказ Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 49	Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційноправових форм і видів діяльності	Організація первинного обліку
9	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність	Організація договірної роботи на підприємстві
10	Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та	Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення методичних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та	При формуванні фінансової звітності

	поточних біологічних активів, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. №73	розкриття інформації про них у фінансовій звітності	
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------	--

Джерело:

## Додаток Г

Таблиця Г.1. – Характеристика підходів щодо оцінки поточних біологічних активів на аграрних підприємствах

Підхід	Порядок визнання та оцінки
При придбанні 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 якому вони придатні для використання у запланованих цілях
При безоплатному отриманні	По справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливую вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів збільшується додатковий капітал, а поточних активів - інший операційний дохід
При внеску до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованих цілях
При обміні 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.

Джерело: [17]

## Додаток Д

Таблиця Д. 1 – Приклад відображення в обліку надходження поточних біологічних активів

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано від засновника господарства внесок до статутного капіталу молодняк тварин за справедливою вартістю	212	46	15000
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи	212	718	2000
3	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів	155	212	12500
		163	155	12500
4	Придбання поточних біологічних активів			
	- отримано від постачальників за вартістю без ПДВ	212	631	25000
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631	5000
5	Перераховано кошти постачальнику	631	311	30000

Таблиця Д.2 – Приклад відображення в обліку недостачі та втрати поточних біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати біологічних активів, оцінені за справедливою вартістю	947	212	2540
2	Відображено недостачу на позабалансовому субрахунку	072	-	2540
3	При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню (2540 грн. + 20% ПДВ)	375	716	3048
4	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	716	641	508
5	Відшкодовано винною особою суму недостачі	301	375	3048
6	Списано із позабалансового субрахунку недостачу	-	072	2540

Таблиця Д.3 – Приклад відображення в обліку операцій з поточними біологічними активами в рослинництві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Визнано біологічні активи на звітну дату (на дату переоцінки)	211	231	34217
2	Відображено зміни додаткового капіталу у випадку дооцінки у випадку уцінки	211	421	1200
		421	211	1200
3	Списано на фінансові результати отриманий дохід збиток	710	791	1200
		791	940	1200

## Додаток Е

Таблиця Е.1 – Перелік первинних документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва та рослинництва

Рослинництво	
1	Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1)
2	Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2)
Тваринництво	
1	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)
2	Звіт про процеси інкубації (форма № ПБАСГ-4)
3	Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5)
4	Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6)
5	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7)
6	Обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8)
7	Акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9)
8	Відомість зважування тварин (форма № ПБАСГ-10)
9	Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11)
10	Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12)
11	Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13)
12	Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14)
13	Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць (форма № ПБАСГ-15)
14	Картка обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-16)
15	Картка обліку руху молодняку птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-17)

*Джерело: складено автором на основі [21]*

## Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Приклад кореспонденції рахунків з обліку поточних біологічних активів за новий робочим планом рахунків на ТОВ «Райз – Північ»

N з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано від засновника господарства внесок до статутного капіталу молодняк свиней за справедливою вартістю	212/11	46	15000
2	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи (молодняк корів на випоюванні та відгодівлі)	212/21	718	2000
3	Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів (молодняк корів на випоюванні та відгодівлі)	155	212/21	12500
		163	155	12500
4	Придбання поточних біологічних активів (молодняк птиці)			
	- отримано від постачальників за вартістю без ПДВ	212/31	631	25000
	- на суму податкового кредиту з ПДВ за операцією	641	631	5000
5	Перераховано кошти постачальнику	631	311	30000

Таблиця Ж.2 – Приклад кореспонденції рахунків з нестачі та втрати поточних біологічних активів за новий робочим планом рахунків на ТОВ «Райз – Північ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати біологічних активів, оцінені за справедливою вартістю (нетелів свиней)	947	212/13	2540
2	Відображено недостачу на позабалансовому субрахунку	072	-	2540
3	При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню (2540 грн. + 20% ПДВ)	375	716	3048
4	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	716	641	508
5	Відшкодовано винною особою суму недостачі	301	375	3048
6	Списано із позабалансового субрахунку недостачу	-	072	2540

Таблиця Ж.3 – Приклад кореспонденції рахунків з обліку поточних біологічних активів за новий робочим планом рахунків на ТОВ «Райз – Північ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Визнано біологічні активи зернових хлібних культур на звітну дату (на дату переоцінки)	211/11	231	34217
2	Відображено зміни додаткового капіталу у випадку дооцінки у випадку уцінки	211/11	421	1200
		421	211/11	1200
3	Списано на фінансові результати отриманий дохід збиток	710	791	1200
		791	940	1200